

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования
кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ И.С. Ферова
подпись
« _____ » _____ 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 «Экономика»
профиль 38.03.01.03.07 «Финансы и кредит: государственные и муниципальные
финансы»

ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ (НА ПРИМЕРЕ
«СК «АВАНГАРД»)

Научный
руководитель

_____ _____
подпись, дата должность, ученая степень

И.Г.Кузьмина

Выпускник

подпись, дата

Г.М. Щербаков

Нормоконтролер

подпись, дата

Е.В. Шкарпетина

Красноярск 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. Теоретические и методологические аспекты исчисления налоговой нагрузки .	1
1.1. Налоговая нагрузка: понятие и факторы, определяющие ее величину.....	5
1.2. Методики оценки налоговой нагрузки: российский и зарубежный опыт	12
1.3. Влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние организации	25
2. Оптимизация налоговой нагрузки на примере «СК «Авангард»	31
2.1. Организационная и финансовая характеристика «СК «Авангард»	31
2.2. Анализ налоговой нагрузки «СК «Авангард» за 2015-2017 годы	37
3. Предложения по оптимизации налоговой нагрузки для «СК «Авангард»	52
Заключение	62
Список используемых источников	64
Приложение А. Прочие виды деятельности «СК «Авангард»	70

ВВЕДЕНИЕ

Строительная отрасль является одно из самых капиталоемких отраслей, с большим экономическим потенциалом, обширными хозяйственными связями, в том числе и межотраслевого характера. В связи с этим появляется огромное количество рисков, в том числе налогового характера, а для успешной конкуренции на данном рынке необходимо зарекомендовать себя как надежная компания и порядочный налогоплательщик. К строительным организациям относятся предприятия, выполняющие строительные работы, а так же монтажные, ремонтные, проектно-изыскательные, и так далее. Любая коммерческая и некоммерческая организация может относиться к строительной отрасли, если в ее выручке наибольшую долю составляет выручка от строительной деятельности, но для этого надо иметь необходимые лицензии позволяющие заниматься строительной деятельности, а так же необходимо иметь запись в уставе организации с соответствующим видом деятельности.

Налоги играют важную роль не только для строительной организации, но и для любого коммерческого проекта в принципе. Оценка той нагрузки, которую создают налоги, дает возможность определить насколько налоговая система обременительна для компании, из чего можно делать выводы относительно дальнейшей деятельности организации.

Для оценки налоговой нагрузки можно найти массу рекомендаций и методик от разных авторов, часть которых мы рассмотрим ниже, но в данной работе, с практической точки зрения, будет использоваться наиболее популярная методика, предоставленная федеральной налоговой службой для оценки налоговых рисков.

Оценка налоговой нагрузки дает понимание, насколько эффективно идет использование собственных средств. Используются ли возможности по снижению налоговой базы и возможные методы оптимизации отчислений. Проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы. Каждой компании необходимо рассчитывать налоговую нагрузку, чтобы понимать,

какова вероятность того, что налоговая служба обратит внимание на предприятие в целях проведения выездной налоговой проверки, что может негативно повлиять на деятельность компании. А так же, расчет данного показателя позволяет сделать прогнозные выводы относительно будущих периодов, и их эффективное планирование.

Актуальность данной работы заключается в том что, возможность снижения налоговых выплат способствует повышению эффективности бизнеса. А предложения, разработанные с учетом специфики строительной отрасли, по снижению показателя налоговой нагрузки, будут полезны для представителей отрасли. Это является особенно интересным для учредителей и управляющего персонала строительных организаций.

Предметом исследования является оценка налоговой нагрузки на предприятии.

Объектом исследования данной работы является ООО «СК «Авангард»

Целью написания работы, является оценка налоговой нагрузки предприятия и разработка предложений по оптимизации налоговой нагрузки «СК «Авангард».

Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

- 1) Изучить понятие налоговой нагрузки и факторы, определяющие ее величину.
- 2) Рассмотреть методики оценки налоговой нагрузки.
- 3) Изучить влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние организации.
- 4) Дать организационно-финансовую характеристику «СК «Авангард»
- 5) Проанализировать налоговую нагрузку «СК «Авангард» за 2015-2017 годы.
- 6) Разработать предложения по снижению налоговой нагрузки.

1 Теоретические и методологические аспекты исчисления налоговой нагрузки

1.1 Налоговая нагрузка: понятие и факторы, определяющие ее величину

На сегодняшний день большое значение имеет понятие «налоговая нагрузка». Анализируя экономическую литературу, в которой рассматривается тема налогообложения можно встретить, освещение таких вопросов как - природа и сущность налогового бремени, степень его воздействия на субъект, но при этом не только не рассматривается содержание понятий (налоговое бремя, налоговая нагрузка), но и не дают четко сформулированные определения, которые удовлетворили бы всех экономистов-теоретиков. Иная ситуация обстоит с остальными понятиями, толкование которых встречается даже в статьях налогового кодекса РФ.

Согласно НК РФ Статья 8. «Понятие налога, сбора, страховых взносов» под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [1]

Понятие налоговая нагрузка является относительно новым, производным от проверенной временем категории —налоговое бремя.

Исчисление тяжести налогообложения проводилось всегда и в том числе в разных странах. В течение всего девятнадцатого века в экономической литературе рассматривались вопросы о тяжести обложения налогами Англии и Ирландии. Шмелев К.Ф совместно с коллегами-экономистами [2] использовали это понятие в период подготовки налоговых реформ, при выяснении финансовой готовности стран к войне. Можно встретить множество мнений по поводу зависимости налоговой нагрузки и налогового бремени от хозяйственных, финансовых, налоговых рисков и влияния их на состояние и развитие налоговых баз разных налогов. [3]

В Большом толковом словаре, «бремя» трактуется как «вес, большая ноша, тяжелый долг, невзгоды». Таким образом, термин «налоговое бремя» указывает на достаточно большие расходы налогоплательщиков. Согласившись с мнением В.А. Орловой о том, что использование данного понятия не передает в полной мере важнейшие функции налогов, а именно фискальную, контрольную, регулируемую и социальную функции.[4]

В Большом толковом словаре русского языка слово «нагрузка» объясняется как «совокупность сил, действующих на любой объект». Таким образом, в нашем случае трактовка именно словом нагрузка будет более точной.

Для конкретизации значения «налоговая нагрузка» обратимся к таблице 1 – Подходы к определению «налоговая нагрузка» с точки зрения ее сопоставления с другими терминами, для сравнительного анализа подходов к данному понятию с другими терминами.

Таблица 1 – Подходы к определению «налоговой нагрузки» с точки зрения ее сопоставления с другими терминами

Подход	Авторы	Определение
Термин «налоговая нагрузка», «налоговое бремя», «налоговый гнет», «налоговый пресс» - синонимы	Ф.В. Юстин, М.П. Бифельд	Величина той доли свободного дохода, которая может быть обращена на удовлетворение государственных потребностей без ущерба для народного хозяйства.
	С.П. Колчин [5], С.Г. Пепеляев [6]	Объем налоговых изъятий.
	К.Ф. Шмелев	Бремя, которое государство непосредственно возлагает на население. А именно, общая сумма платежей или расходов, которые население несет через непосредственную уплату принудительных налогов и сборов. [7]
	А.В. Левкин	Налоговое бремя рассматривается как часть произведенного обществом продукта, который перераспределяется посредством звеньев бюджетного механизма (мобилизация денежных

Окончание таблицы-1

Подход	Авторы	Определение
		средств в бюджеты; расходование бюджетных средств путем их предоставления юридическим и физическим лицам; межбюджетное распределение и перераспределение финансовых ресурсов), а налоговая нагрузка – как экономический показатель налогового бремени организации. [8]
Термин «налоговое бремя» шире, чем термин «налоговая нагрузка»	А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, Р.С. Саакян.	Налоговое бремя – это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов региона, с учетом собираемости налогов и сборов, макроэкономических показателей региона, средних налоговых издержек, а налоговая нагрузка – максимально возможная сумма мобилизации финансовых ресурсов региона, которые через систему налогообложения и в соответствии с действующим законодательством должны поступить в соответствующие бюджеты.[9]
	Л.М. Архипцев.	Отношение общей массы налогов и сборов, уплачиваемых организацией фискальным органам, к показателям ее деятельности при этой налоговой нагрузке.[10]
«Налоговая нагрузка – самостоятельная экономическая категория.	В.Г. Пансков.	Не включает налоги и сборы, уплачиваемые населением.[11]

Исследование налоговой нагрузки на микроуровне посвящено достаточное количество работ различных экономистов, которые предлагают отличные друг от друга определения налоговой нагрузки. В Таблице 1 приведено сравнение подходов к определению понятия налоговая нагрузка и его принципиального отличия от схожих, как казалось на первый взгляд, терминов. Большое количество мнений относительно сравнения понятия со

схожими терминами, исходит из сложности трактовки самого понятия «налоговая нагрузка». И в этом вопросе ученые-экономисты придерживаются разного мнения.

Первая часть экономистов, в том числе и Пансков В.Г. , утверждают, что налоговую нагрузку предприятия - доля доходов отдельного субъекта, взимаемая в бюджет в виде суммы налоговых платежей. Количественная составляющая налоговой нагрузки сводится к усредненному и недостаточно внятному показателю. Данный взгляд породил развитие дискуссии по данному вопросу что привело к появлению, достаточно логичной и внятной позиции по определению налоговой нагрузки.

Вторая часть экономистов определяет налоговую нагрузку как некоторую характеристику, которая влияет на налогообложение организации или какого либо хозяйствующего, субъекта в комплексе. При этом количественно налоговую нагрузку измеряют несколькими показателями, в отличии от предыдущей группы ученых. Е.В. Чипуренко интерпретирует понятие налоговой нагрузки как «обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации на финансовое положение предприятий-налогоплательщиков». На мой взгляд, эта позиция является более четкой и актуальной, если опираться на методику расчета Федеральной налоговой службы и руководствоваться программой выездных налоговых проверок. Если принимать это определение, то следует сравнивать его с остальными и на этой почве, утверждать что оно наиболее полное.

Третья часть экономистов рассматривают нагрузку как часть общей финансовой нагрузки организации. А.Н. Цыгичко: «налоговая нагрузка - часть совокупной финансовой нагрузки, ограничивающей ресурсы расширения и модернизации предприятий». По его мнению, налоговую нагрузку нужно рассматривать в связке с иными факторами финансового давления - ставкой по кредитам, инфляцией и так далее. Исключая обязательные платежи в виде налогов и сборов, на организации, на законодательном уровне, лежит

обязанность по уплате страховых взносов и иных обязательных платежей в негосударственные структуры. Относительно данного мнения можно сделать вывод что оно, так же как и второе, имеет достаточно обширное и внятное понятие, основным преимуществом которого является четко выраженная связь иными факторами финансового давления, но к сожалению данное мнение не учитывается в стандартной методике подсчета, альтернативные методы расчета, которые будут рассматриваться ниже пытаются учесть мнение этой группы авторов, но к сожалению, в процессе рассмотрения их методик возникают некоторые сложности.

Оставшаяся часть экономистов рассматривает налоговую нагрузку как инструмент налогового менеджмента, анализа или налогового планирования в организации. О.С. Салькова утверждает: «налоговая нагрузка – инструмента контроля и планирования большинства параметров финансово-хозяйственной деятельности». Не согласиться с данным мнением очень сложно, ведь по своему свойству налоговая нагрузка предназначена для информирования управляющего звена организации о финансовой деятельности предприятия. Налоговая нагрузка рассматривает лишь частный случай, налоговой части среди всей финансовой деятельности, но как показатель позволяющий делать оценку и дальнейший прогнозы и налоговые планы компании.

На законодательном уровне налоговая нагрузка упоминается в Постановление Правительства РФ от 23 июня 2006 г. N 391 "Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины (с изменениями и дополнениями). В этом документе используется понятие «совокупная налоговая нагрузка»[12].

Расчет совокупной налоговой нагрузки за календарный год:

$$СНН = А / Б, \quad (1)$$

где: СНН - Совокупная налоговая нагрузка

Б - выручка от реализации

А - сумма налоговых платежей за исключением:

- акцизов и налога на добавленную стоимость.

- взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Порядок выявления повышения совокупной налоговой нагрузки производится на основании бухгалтерской и налоговой отчетности и рассчитывается по формуле:

$$\text{СНН} = (A - B - B / \Gamma) - \text{СНН}, \quad (2)$$

где: СНН – совокупной налоговой нагрузки;

А – сумма налоговых платежей;

Б – сумма налогов и сборов, уплаченная резидентом в случае принятия федеральных законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации в целях защиты основ конституционного строя Российской Федерации, здоровья граждан, их прав и законных интересов, охраны окружающей среды, обеспечения обороны страны и безопасности государства, а также регулирования отношений в области установления, исчисления, взимания и уплаты пошлин, налога на добавленную стоимость, акцизов и таможенных сборов в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации;

В - увеличение сумм налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, образовавшееся в результате перехода резидента на исчисление указанных налогов с налоговой ставки в размере 0 процентов на налоговую ставку, уменьшенную на 50 процентов, в соответствии со статьями 288.1[13] и 385.1[14] Налогового кодекса Российской Федерации;

Г – выручка от реализации.

При выявлении завышения совокупной налоговой нагрузки резидент указывает законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах,

которое повлекли по его расчетам это увеличение и не подлежащие применению в соответствии со статьями 6 и 21 Федерального закона "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации"

Администрация области производит рассмотрение заявления о факте завышения общей налоговой нагрузке.

В заявлении резидента необходимо указать законодательные акты Российской Федерации, повлекшие завышение величины совокупной налоговой нагрузки и не подлежащие применению в соответствии со статьями 6 и 21 указанного Федерального закона.

К заявлению резидента прилагаются:

- Расчет увеличения величины совокупной налоговой нагрузки, составленный в соответствии с настоящей методикой;
- Данные бухгалтерской и налоговой отчетности.

Следовательно из вышеизложенного материала можно сказать что совокупная налоговая нагрузка (особой экономической зоны) - сумма налогов и сборов, за исключением сумм акцизов, и взносов в Пенсионный фонд РФ, деленая на выручку реализации. Так же в Приказе ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" в Приложение №3 «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности на 2017 год» [15] есть справка, в которой написано что, налоговая нагрузка рассчитана как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%.

Проанализировав существующие подходы к определению налоговой нагрузки на микроуровне, считается, что налоговая нагрузка предприятия - это величина, характеризующая влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия и определяемая с помощью отдельных показателей или их совокупности [16].

1.2 Методики оценки налоговой нагрузки: российский и зарубежный опыт

Отечественные экономисты работающие в органах ФНС или над разработками учебных пособий, теорий, расходятся в мнениях о том как нужно рассчитывать налоговую нагрузку на предприятии, существует ряд наиболее популярных методик которые будут рассмотрены ниже. Но прежде стоит произвести деление, согласно которому налоговая нагрузка бывает абсолютной и относительной рисунок 1.

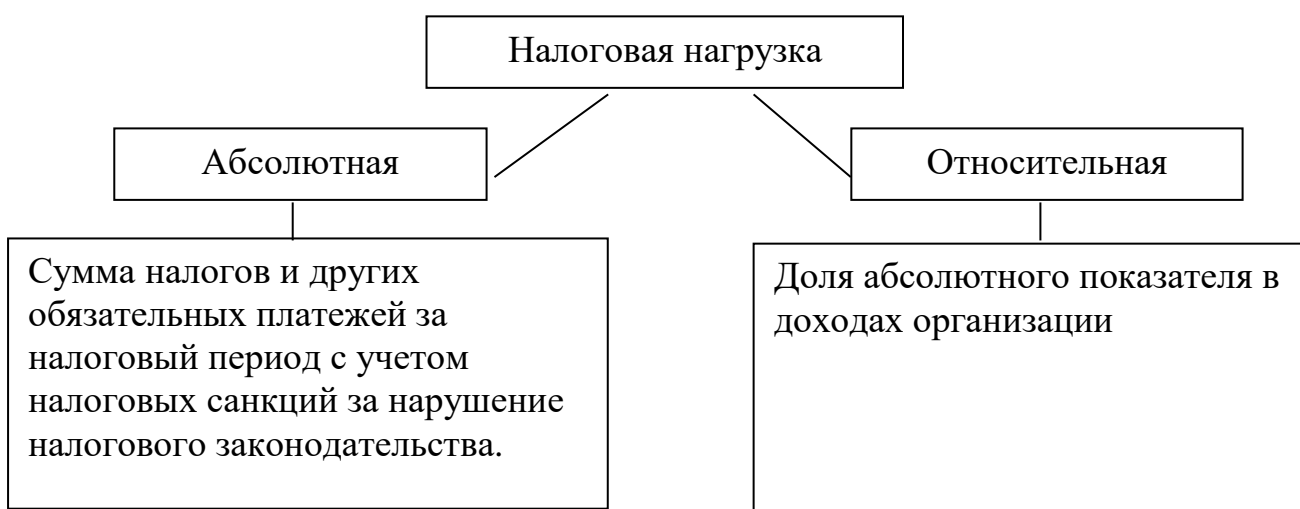


Рисунок 1- Виды налоговой нагрузки

На сегодняшний день ученые-экономисты ведут обсуждение методики расчета налоговой нагрузки на уровне хозяйствующего субъекта по следующим вопросам:

- Должен ли входить в налоговую нагрузку налог на доходы физических лиц? Многие экономисты не рекомендуют этого делать, связывая это тем, что предприятие является лишь налоговым агентом по уплате НДФЛ. Но с другой стороны, несвоевременная уплата данного налога приводит к штрафным санкциям что влияет на налоговую нагрузку;

- Стоит ли учитывать косвенные налоги исходя из того что они перекладываются на плечи конечного потребителя? Большинство авторов в своих формулах расчета налогового бремени не включают вычеты по НДС, этот фактор способствует завышению показателя, что весьма не реалистично;

– С каким показателем сравнивать сумму уплаченных налогов при расчете налоговой нагрузки? [17]

Наиболее популярные к рассмотрению отечественные методики, это методики М.Н. Крейниной, М.И. Литвина, Е.А. Кирова, и Методика Федеральной налоговой службы. Каждая методика необходима для получения аналитической информации по которой принимают управленческие решения руководители организаций.

Наиболее популярной на данный момент является методика Федеральной Налоговой Службы.

ФНС рассчитывает налоговую нагрузку как сумму налогов деленую на выручку предприятия по данным Росстата. Это достаточно простой метод, но он не может с высокой точностью оценить реальную налоговую нагрузку. Тем ни менее для предприятия, как для налогоплательщика этот способ является самым актуальным, ведь он позволяет произвести аналитику относительно других организаций той-же отрасли и в том же регионе в котором она располагается. Выявить риски выездной проверки и заранее быть готовы дать разъяснения на возможные вопросы от инспекторов налоговой службы.

Величина нагрузки находится в зависимости от деятельности организации и изменения факторов, которые влияют на уплату налогов. Можно вести расчеты доли налогов в выручке, прибыли и прочие показатели. Эти показатели могут быть помощниками при налоговом планировании на предприятии. Важно учитывать возможные налоговые риски, которые всегда негативно влияют на налоговую нагрузку. Следовательно, можно сделать вывод что, налоговая нагрузка необходима для сравнения всех вариантов налогообложения, путем определения налогового бремени, и для оценки влияния налогов на финансовое состояние организации.

Прояснив особенности понятия налоговой нагрузки, стоит рассмотреть наиболее популярные методики, о которых говорилось выше.

Как говорилось выше, одной из главных методик является общепринятая методика определения налоговой нагрузки на организацию, разработанная

Департаментом налоговой политики Министерства финансов России, согласно которому уровень налоговой нагрузки — это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$\text{Налоговая нагрузка} = ((A / (B + B)) \times 100 \%, \quad (3)$$

где: А – общая сумма всех уплаченных налогов.

Б – выручка от реализации.

В – внереализационные доходы.

Достоинства этой методики в том, что она определяет долю налогов в выручке от реализации. Среди минусов: методика не отражает влияние налогов на финансовое состояние предприятия, это связано с тем, что не учитывается структура налогов в выручке от реализации.

Иного мнения о расчете налоговой нагрузки М.Н. Крейнина. Согласно ее методике, налог сопоставляется с источником его уплаты. Налоги делятся на группы в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеют свои критерии оценки тяжести нагрузки. Налоговая нагрузка по этой методике, показывает, во сколько раз сумма налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Основные положения данного подхода заключаются в следующем:

- Акцизы и НДС не рассматриваются в налоговой нагрузке. Оценка налоговой нагрузки по НДС и акцизам соотносится с кредиторской задолженностью;
- Сумму налогов следует соотносить с источниками уплаты.

Крейнина предлагается ситуацию, в которой организация не платит, налоги и сравнивает ее с реальностью. Налоговую нагрузку М.Н. Крейнина предлагает рассчитывать по формуле:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{A-B-B}{A-B} \cdot 100\%, \quad (4)$$

где: А - выручка от реализации за исключением косвенных налогов;

Б - издержки производства за исключением косвенных налогов;

В - чистая прибыль.

Из формулы остается непонятно, что включается в состав расходов на производство продукции. Если расчет ведется по бухгалтерскому учету, то расходы, например, административные расходы, попадают в числитель формулы и искажают влияния налогов на прибыль организации. Если же показатель расходов включает полную сумму издержек, включая административные, то в него попадут также прямые налоги, за исключением налога на прибыль. Как результат налоговая нагрузка будет учитывать только непрямые налоги и налог на прибыль, что является некорректно.

При использовании данной методики следует учитывать, что в показатель расходов на производство продукции должны включаться все расходы, включая административные, сбытовые и прочие, за исключением сумм налоговых платежей.

Стоит отметить, что данная модель явно недооценивает влияние косвенных налогов (НДС, акцизов и таможенных платежей) и предлагает в качестве базы для расчета налогового бремени показатель чистой прибыли, что на практике явно будет приводить к необоснованно завышенному значению величины налоговой нагрузки. Но очевидным плюсом является то, что методика дает оценку влияния прямых налогов на финансовое положение организации.

Сотрудник Народного комиссариата внутренних дел СССР Михаил Иосифович Литвин предлагает свою методику определения налоговой нагрузки

.

По его мнению, налоговая нагрузка включает:

- количество налоговых платежей;
- структуру платежей;
- механизм взимания налогов.
- Налоговая нагрузка это сумма налогов деленая на сумму источника

средств для уплаты налогов:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{A}{B} \cdot 100\%, \quad (5)$$

где: А – сумма налогов;

Б – размер источника средств уплаты налогов.

В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом НДС.

М.И. Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку по вышеперечисленным группам налогов в соотношении с соответствующим источником уплаты.

Основной плюс методики заключается в том, что расчёт показателя налоговой нагрузки, по формуле изменяя переменные, с помощью которой можно получать значения общей налоговой нагрузки. Формулы могут учитывать ставки налогов, показатели фондоемкости, трудоемкости и материалоемкости производства, а также уровень рентабельности производства. Все это можно дополнять анализом изменения спроса в зависимости от изменения цены, что позволит оценить размер влияния косвенных налогов на покупателя.

Отрицательным моментом является то, что в состав налогов включен налог на доходы физических лиц, хотя организация выступает в роли налогового агента, и включение в расчеты НДС.

В 2009 году Е.А. Кирова предложила расчет налоговой нагрузки, согласно которому:

- налоговая нагрузка определяется величиной налогов необходимых к уплате;
- не включается НДС, аналогично методике Литвина;
- косвенные налоги входят в расчет, так как, они оказывают ощутимое влияние на финансовое состояние предприятия.

Для определения уровня налоговой нагрузки Е.А. Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь

созданной стоимости, то есть, сумма налоговых платежей соотносится с источниками их уплаты.

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{A+B}{B} \cdot 100\%, \quad (6)$$

где: А – налоговые платежи

Б – отчисления на социальные нужды

В – вновь созданная стоимость.

Среди плюсов методики стоит отметить, что величина вновь созданной стоимости не находится под влиянием уплачиваемых налогов. Учитываются все налоги, уплачиваемые предприятием. Принадлежность к той или иной отрасли, а также масштабы предприятия не влияет на расчет.

Основным минусом методики является отсутствие прогнозирования изменений показателя в зависимости от изменения количества налогов и их качественных свойств. [18]

Отечественный опыт является достаточно богатым, множество мнений по трактовке понятия, множество авторов формирующих свои методики расчета и большое количество дискуссии по поводу истинного применения данного инструмента. Для более широкого рассмотрения и изучения тема обратится к зарубежному опыту, европейским и азиатским странам в которых налоговые отношения имеют достаточно богатую и интересную историю. Оценку налоговой нагрузки пытаются дать большое количество международных экономических организаций и различные экономисты. Понятие «налоговая нагрузка», так же как и в России, может быть применимо как к предприятиям, так и ко всей экономике страны.

На уровне государства наиболее популярен такой показатель налоговой нагрузки, как соотношение суммы собранных налогов в стране с величиной валового внутреннего продукта. Статистика по данному показателю представлена на сайтах Евростата [19], ОЭСР [20], Всемирного Банка [21].

В январе 2014 года федеральное налоговое управление Швейцарии (Swiss Federal Tax Administration) опубликовало статистический сборник «Налоговая нагрузка: международное сравнение» [22]. В качестве индикаторов налоговой нагрузки были выбраны именно соотношение суммы собранных налогов к ВВП и номинальные налоговые ставки.

Этот показатель имеет ряд названий:

- отношение налогов к ВВП (tax-to-GDP ratio);
- налоговые доходы в процентах от ВВП (tax revenues as % of GDP);
- налоговая квота (tax quota);
- косвенная налоговая ставка (implicit tax rate).

Применение показателя tax-to-GDP ratio для оценки налоговой нагрузки требует особого внимания к его составляющим. Разные организации при расчете суммы налогов могут учитывать или же нет в сумме налогов отчисления на социальное и медицинское страхование. В таком случае оценка ведется с достаточно подробной детализацией по видам налогов: соотношение собираемых сумм по определенному налогу к ВВП.

Анализируя налоговую нагрузку таким способом обнаруживаются недостатки. Отсутствие возможности сравнения налоговой нагрузки стран оказывающие экономическую и социальную поддержку посредством налоговых расходов или льгот более активно, нежели другие, использующие прямые государственные расходы в аналогичных целях. В такой ситуации, государство, отдающее предпочтения налоговым расходам нежели прямым государственным расходам, будут иметь более низкое отношение налогов к ВВП. Тут же можно говорить об различных видах пенсионных систем (с наличием или отсутствием обязательных пенсионных отчислений), которые обуславливают различия в разных показателях. Оценка налоговой нагрузки с помощью показателя tax revenues as % of GDP требует анализа данного показателя в долгосрочном периоде, так как его значение находится под влиянием экономического цикла страны. Tax revenues as % of GDP не позволяет

сравнивать страны(или два состояния одной страны) при существенном различии доли частного сектор.

Рассмотрим частный пример при помощи показателя Tax quota по налогу на прибыль. В стране «А» сборы по налогу на прибыль в два раза выше, чем в стране «В» из-за более большой налоговой базы связанной с большей долей корпоративного сектора, а налоговые ставки одинаковы. Налоговая квота по налогу на прибыль будет в два раза выше в стране «А», но правдоподобно ли то, что налоговая нагрузка в ней вдвое больше, чем в стране «В», при равных ставках налога на прибыль? С налогом на прибыль более правдоподобное отражение налоговой нагрузки можно получить, если применять такую оценку, где в числителе будет стоять сумма налога на прибыль, а в знаменателе – сумма прибылей до налогообложения.[23]

Экономические системы Китая и ряда восточных стран Азии развивались самостоятельно по своему пути, который отличен от европейского. На сегодняшний день в Китае утверждено около 25 налогов, которые делятся на 8 групп:

1. Косвенные налоги - НДС, налог с продаж, на предпринимательскую деятельность и на потребление;
2. Налоги на доходы;
3. Ресурсные сборы, включающие ресурсный налог и налог за пользование за городскими землями;
4. Целевые налоги, которые направлены на решение определенных задач. Например налог на строительство поселений, налог за использование сельскохозяйственных территорий, налог на инвестиции в основной капитал, налог на продажу земель;
5. Имущественные налоги: имущественный налог, налог на недвижимость и на наследство.
6. Налоги на определенные операции или действия которые предназначены для обложения действий, которые связаны с использованием транспорта, ценных бумагам, передачу имущества и гербовый сбор;

7. Сельскохозяйственный налог, на землевладение и выращивание скота;

8. Таможенные пошлины, уплачиваемые с экспортной и импортной продукции при ввозе / вывозе за пределы страны.

Налог на потребление имеет, как правило, высокие ставки – налог подобный НДС, популярный в развитых государствах. Налогом на потребление облагается табачная, алкогольная, ювелирная, косметическая продукция, которая является самой «дорогой» и облагается по ставке 30%, бензин и транспортные средства. Из этого можно сделать вывод, что налоговая нагрузка иностранных компаний достаточно сильно дифференцирована и сам подход к ее оценки выглядит немного иначе, нежели в России. Очевидно, что разная законодательная база по своему называет, трактует и регламентирует различные налоги и показатели оценки. Но есть общая черта, которая характеризует все страны: - необходимость оценки, в собственной налоговой системе, того бремени которое несут граждане и компании страны.

Разобравшись с методиками оценки налоговой нагрузки, рассмотрев различный опыт необходимо обратить внимание на исчисление налоговой нагрузки которое можно разбить на три блока:

Первый формируется на основании данных бухгалтерской, налоговой отчетности и отчетности по страховым взносам в социальные фонды (форма № 2, налоговые декларации по отдельным налогам, расчеты по страховым отчислениям). Он включает две таблицы:

- «Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности»;
- «Налоги, уплаченные за налоговый период». Где отражаются переменные величины, которые дают возможность испытывать налоговую нагрузку по разным методикам.

Во втором блоке реализованы алгоритмы расчета налоговой нагрузки по разным методикам. Главный бухгалтер или же иное лицо самостоятельно делает выбор для того чтобы отразить необходимую информацию.

И в заключении происходит обобщение конечной информации по всем методикам исчисления налоговой нагрузки, что дает после анализа принять выгодные решения.[24] Для наглядности обратимся к рисунку-2 в котором кратко систематизирована вышеизложенная информация.

Анализ налоговой нагрузки, на отдельном предприятии, играет важную роль для топ-менеджеров и собственников предприятий в принятии правильных управленческих решений.

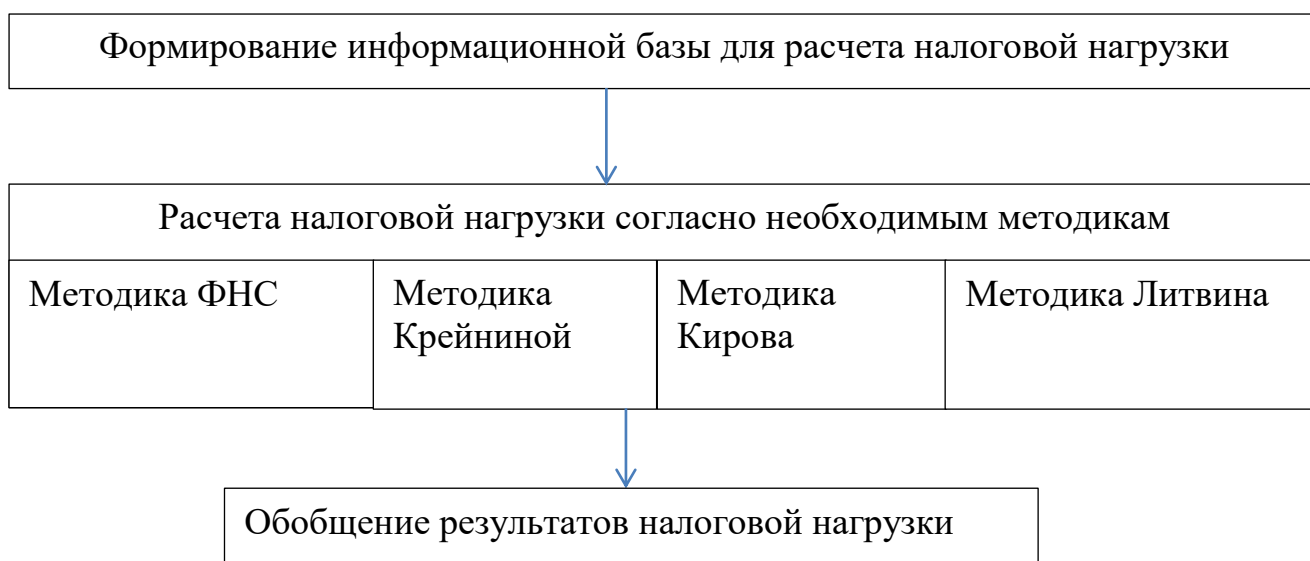


Рисунок 2 – Модель исчисления налоговой нагрузки

Анализ необходим для:

- Выявления точек роста или снижения налоговой нагрузки;
- Определения факторов, которые влияют на увеличение задолженности;
- Выявления причин появления и разработки мер по уменьшению налоговой нагрузки, штрафов, пеней;
- Изыскание путей оптимизации налоговых платежей.

При одинаковом рейтинге организаций, находящихся в одном регионе, могут иметь отличную налоговую нагрузку, используя различные методы или налоговые льготы.

При определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки

общегосударственного уровня, проблем практически не существует. На этом уровне методика расчета налоговой нагрузки схожа, но данный показатель в такой ситуации не отражает фактический размер налоговой нагрузки. Тем не менее, уже есть методики, которые используют «отраслевые» коэффициенты, использование которых позволяет рассчитывать более реальный показатель налоговой нагрузки на уровне территорий. Самой обсуждаемой проблемой является определение налоговой нагрузки на уровне хозяйствующих субъектов.

В настоящее время расчет тяжести налоговой нагрузки на организации, целесообразен, при этом важно учитывать некоторые факторы, которые способны иметь снижающие, или же повышающие эффект на тяжесть налогового бремени:

- Уровень развития страны и характер государственных расходов;
- Особенности начального накопления капитала и формирования финансовых ресурсов субъекта с учетом формы собственности и организационно-правовой формы;
- Участие или неучастие в государственных инвестиционных и других аналогичных программах, соглашениях о разделе продукции; получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам.[25]

Следовательно, величина налоговой нагрузки для отдельно каждого субъекта имеет индивидуальный характер и нуждается в учете, как экономических факторов, так и политических. В силу того, что налоговая нагрузка находится на первом месте в списке критериев выбора объекта для выездной налоговой проверки, документальное ее регламентирование относится, прежде всего, к документам, изданным ФНС, которые регламентируются следующими актами:

- Приказ федеральной налоговой службы Российской Федерации «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 и его приложение № 3 [26];

– Письмо ФНС РФ «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» от 17.07.2013 № АС-4-2/12722[27] содержит формулу расчета налоговой нагрузки по различным видам налогов и особым налоговым режимов.

Приказом от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ [28] Федеральная налоговая служба утвердила Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, согласно которой налогоплательщик включается в план выездных проверок, если уровень его налоговой нагрузки ниже среднеотраслевого.[29]

Методика, утвержденная данным приказом, предлагает использовать для расчета налогового бремени сумму уплаченных, а не начисленных за период налогов. Такой порядок расчета, может считаться некорректным, поскольку уплаченные налоги не отражают реальный объем налоговых обязательств. Срок уплаты любого налога наступает по окончании налогового периода возникновения налоговой базы. Следовательно, в расчет налоговой нагрузки за определенный период попадают суммы налогов, относящиеся к деятельности организации в предыдущем периоде, и не попадают – относящиеся к расчетному периоду.

Методика не содержит подробной расшифровки налоговых платежей, используемых в числителе формулы расчета налоговой нагрузки. Не менее спорным является и показатель в знаменателе формулы. В качестве источника данных о выручке заявлен Росстат. Закрывая глаза на то, что в Росстат предоставляют данные о нетто-выручке, нельзя со сто процентной, вероятности сказать, что он использует именно ее. Но, в целях оценки риска привлечения внимания налоговых органов к деятельности компании полезно иметь в арсенале инструментов налогового планирования и такую методику.

В Письме от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 [30] ФНС России разъясняет порядок подготовки и проведения налоговых комиссий по легализации налоговой базы, а также критерии отбора налогоплательщиков для приглашения на заседание такой комиссии. В частности, подозрение в недобросовестности вызывают компании с низкой налоговой нагрузкой по

налогу на прибыль, рассчитываемой как отношение начисленного налога к общей сумме доходов всех доходов согласно декларации по налогу на прибыль. В отношении отобранных налогоплательщиков сотрудники налоговой службы проводят анализ уровня налоговой нагрузки и нагрузки по НДС. Итоговый показатель рассчитывается как отношение суммы всех исчисленных налогов, без НДС, к общей выручке.[31]

Данный метод расчета, наилучшим образом разрешает все спорные моменты. Кроме того, оправданно использование показателя в знаменателе формулы выручки по данным бухгалтерского учета, поскольку именно в бухгалтерском, а не в налоговом учете отражается реальный финансовый результат компании. Представляется целесообразным к выручке прибавлять доходы от участия в других организациях, проценты к получению и прочие доходы, ведь эти доходы также являются частью финансового результата.

На законодательном уровне также не существует единой, универсальной методики.

- Все необходимые для расчета данные должны быть легкодоступны специалисту;
- Формула расчета должна представляться как относительный показатель, так как абсолютный не дает возможности в полной мере дать оценку результата работы налогового планирования на предприятии;
- Независимость от отраслевой принадлежности;
- Возможность изменять значения отдельных факторов, влияющих на величину налогового бремени(например, налоговых ставок, льгот), и сравнивать результаты расчетов при разных вариантах налогообложения;
- Методика должна быть точной и ясной, в противном случае появляется вероятность множественности толкования отдельных положений.[32]

1.3. Влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние организации

Большая налоговая нагрузка на предприятиях и как следствие сокрытии доходов является популярной проблемой на территории России. Изучение налоговой нагрузки в компаниях почти не ведется, не смотря на то, что данные для такого анализа есть. Бытует мнение, что если налоги начисляются и перечисляются во время, то все стороны такого процесса удовлетворены. Возможно, это правомерно, ведь оценивать собственную налоговую нагрузку никто не принуждает, но в любом случае, руководящему звену предприятий необходимо знать, какая налоговая нагрузка на предприятии к моменту уплаты налогов, хотя бы для того чтобы понимать есть ли возможность снижения налоговых выплат.[33]

Анализ и оценка налогообложения и налоговой нагрузки на уровне организации является важным элементом в системе налогового регулирования. Его содержание заключается в изучении воздействия налогов на финансовое состояние предприятия, изучения процессов налогообложения организаций во взаимосвязи с разными показателями финансово деятельности организации. Исследование опирается на системном подходе, который дает возможность объяснять выбор налоговых режимов, способов снижения налоговых выплат со стороны их целесообразности.[34]

Анализ налогообложения организаций дает возможность контролировать своевременную уплату налогов, определять уровень налогообложения, тяжесть налоговой нагрузки и необходимость в налоговом планировании. Так же появляется возможность в определении влияния хозяйственных операций на величину налогов. Налоговый анализ является частью финансового анализа деятельности организации и основывается на анализе доходов, расходов и прибыли. Поскольку анализ как философская категория основан на разделении изучаемого объекта на части, и изучение отдельно каждой, то налоговый анализ аналогично основан на дроблении налоговых обязательств на части и изучении

их во взаимосвязи. Основные факторы, влияющие на величину налоговых платежей, являются:

- Изменение объема производства;
- Изменение величины налоговых баз;
- Изменения в налоговом законодательстве.

Первые два фактора полностью связаны с производственной деятельностью организации, это, как правило, внутренние факторы, а третий является внешним фактором. Динамику налоговых платежей за анализируемый период (темпы роста - А) необходимо сопоставить с темпами роста объема продаж (выручки - Б).

- Если $B > A$, то наблюдается тенденция снижения налоговой нагрузки в организации;
- Если $B < A$ – наблюдается тенденция повышения налоговой нагрузки;
- Если $B = A$ – налоговая нагрузка не изменилась.

Под структурой налоговых платежей организации понимается состав налогов, уплачиваемых организацией, и их доля в общих налоговых платежах [35]. Количество уплачиваемых налогов в каждой организации определяется следующими факторами, указанными на Рисунке 3



Рисунок 3 - Факторы, влияющие на состав налоговых платежей организации.

- Отраслевая принадлежность организации, виды деятельности;
- Организационно-правовая форма(коммерческая, некоммерческая, бюджетная, иностранная организация);
- Масштабы деятельности (крупное, среднее, малое предприятие);
- Виды выпускаемой продукции (подакцизная или неподакцизная);
- Применяемая система налогообложения (общий режим или специальные налоговые режимы).

Чтобы проанализировать налоговую нагрузку можно применить иные показатели. Самые весомые показатели величины налогообложения предприятия являются:

- Налогоемкость продаж;
- Коэффициент эластичности прибыли по налогам.

Налогоемкость продаж характеризует долю налогов в рубле реализованной продукции. Определяется следующим образом:

$$\text{Налогоемкость продаж} = \frac{\text{Совокупные налоговые издержки}}{\text{Выручка}}, \quad (7)$$

Во времени величина данного показателя должно снижаться.[36]

Методы налоговой оптимизации приводят к снижению тех или иных налогов, а значит и к увеличению прибыли организации. Количественную взаимосвязь прибыли от изменения налогов можно выявить при помощи коэффициента эластичности прибыли по налогам. Коэффициент показывает, на сколько процентов будет изменяться прибыль при изменении налогов на 1%. Коэффициент эластичности прибыли по налогам определяется по формуле:

$$\text{Коэффициент эластичности(п. н)} = \frac{\text{Процент изменения прибыли}}{\text{Процент изменения налогов}}, \quad (8)$$

Каждому предприятию полезно рассчитывать величину нормальных налоговых платежей по фактическим и прогнозным данным. Сравнение этих

данных позволяет оценить, насколько эффективно используются меры по оптимизации налогообложения.

Схема расчета величины нормальных налоговых платежей:

- В первую очередь выявляются фактические значения себестоимости производства;
 - Во вторую очередь выявляется нормальная прибыль организации
- . [37]

$$\text{Нормальная прибыль предприятия} = A \cdot B, \quad (9)$$

где: А – фактическая себестоимость без учета действующих налогов

В – расчетная норма прибыли. [38]

Тогда нормальные налоговые платежи рассчитываются следующим образом:

$$\text{Нормальные налоговые платежи} = A - B - B, \quad (10)$$

где: А – выручка

В – фактическая себестоимость без учета действующих налогов

В – нормальная прибыль организации

Сопоставление нормальных и фактических размеров налоговых платежей в целом дает возможность оценить уровень налогообложения и эффективность налогового планирования в организации. Таким образом, оценка налоговой нагрузки и регулярный анализ уровня налогообложения организаций позволит оценить, насколько обоснованно организация проводит свою налоговую политику. [39]

Оптимизация налоговой нагрузки определяет варианты ведения хозяйственной деятельности организации, обеспечивающие наиболее выгодный финансовый результат за счет эффективной налоговой политики и использования налоговых льгот [40]. Для этого необходимо регулярно

оценивать уровень налоговой нагрузки, рассчитывая коэффициент налоговой нагрузки.

Оптимизация налогообложения – это минимизация налоговых выплат, во всех периодах (долгосрочных и краткосрочных), избежание штрафных санкций со стороны налоговых органов. И ведение эффективная налоговая политика в организации что предусматривает:

- Снижение налоговых платежей;
- Использование налоговых льгот;
- Предпочтение региональных образований с наиболее удобной системой налогообложения.[41]

В зависимости от используемых инструментов налоговое планирование может базироваться:

- на использовании льгот (полное или частичное освобождение субъектов предпринимательства от уплаты определенных налогов, связанное с определенной деятельностью или производством определенной продукции);
- на использовании налоговых лазеек (отдельных вопросов предпринимательской деятельности, не урегулированных налоговым Законодательством;
- на использовании специально разработанных схем оптимизации налоговых платежей, которые обычно и являются основным инструментом налогового планирования.[42]

Наконец, в зависимости от действенности субъектов налогового планирования относительно использования возможных инструментов оно разделяется на пассивное и активное. В основу пассивного налогового планирования положена альтернативная оптимизация. Такая оптимизация возможна тогда, когда в налоговом законодательстве существуют две и больше альтернативные нормы, а целесообразность применения любой из них решает налоговый специалист предприятия. Активному налоговому планированию принадлежат индивидуальные методы планирования

деятельности предприятия с применением специально разработанных оптимизационных схем, наиболее популярные из которых:

- Метод замены отношений;
- Метод разделения отношений;
- Метод отсрочки налогового платежа;
- Метод прямого сокращения объекта налогообложения;
- Метод делегирования налоговой ответственности предприятию-сателлиту;
- Метод принятия учетной политики с максимальным использованием предоставленных возможностей для снижения размера налоговых платежей;
- Метод применения законодательно установленных льгот и преференций для различных видов экономической деятельности и групп налогоплательщиков;
- Метод смены юрисдикции сбытового управления или центра принятия управленческих решений предприятия в виде учреждения самостоятельного юридического лица либо перенос самих производственных мощностей в пользу зоны льготного режима налогообложения и ряд других [43].

Таким образом, рассмотрев теоретические аспекты определения и оптимизации налоговой нагрузки на предприятии, попытаемся применить их на практике: оценив налоговую нагрузку в «СК «Авангард» и предложив способы ее оптимизации.

2 Оптимизация налоговой нагрузки на примере «СК «Авангард»

2.1 Организационная и финансовая характеристика «СК «Авангард»

«СК «Авангард» согласно учетной политике выполняет работы по договорам строительного подряда в качестве генподрядчика (подрядчика), а так же привлекает подрядчиков, субподрядчиков для выполнения отдельных работ.

Организация берет на себя гарантийные обязательства в отношении выполненных работ по договорам подряда, но не выполняет функции застройщика, технического заказчика строительства.

Организация имеет собственные основные средства и нематериальные активы, имеет возможность привлекать займы и кредиты, а так же предоставлять займы работникам и юридическим лицам. Осуществлять операции с ценными бумагами. Не получает бюджетные средства в виде субсидии и не осуществляет операции в иностранной валюте.

Основной вид деятельности организации - строительство жилых и не жилых зданий. Дополнительным видам деятельности прикреплены в приложении А.

Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях ведется в соответствии с нормативными документами и «Учетной политикой», разработанной каждой организацией для внутреннего пользования. При создании такого документа учитывается специфика отрасли и самого предприятия, которое выступает, как написано выше, в роли подрядчика (генподрядчика, субподрядчика).

Доходы Общества подразделяются:

- Доходы от обычных видов деятельности;
- На прочие доходы.

Доходы от обычных видов деятельности признается выручка по договорам строительных подрядов.

Одним из основных условий признания в учете подрядчика выручки по договорам строительного подряда является принятие работ заказчиком.

Сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Доходы, отличные от выполнения строительно-монтажных работ, считаются прочими поступлениями организации.

Расходы отчетного периода подразделяют на прямые и косвенные, с включением последних, после распределения пропорционально выручке, в фактическую себестоимость выполненных строительно-монтажных работ.

К прямым расходам относятся:

- Стоимость материалов использованных при строительстве;
- Затраты на оплату труда строителей;
- Взносы на обязательное социальное страхование с уплаты труда;
- Расходы на обязательное пенсионное, медицинское страхование в оплаты труда строителей;
- Расходы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве;
- Амортизация основных средств, используемых при выполнении работ по договору;
- Затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;
- Затраты на аренду основных средств;
- Затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- Стоимость работ, выполненных субподрядчиками, привлеченными организацией для исполнения договора подряда;
- Предвиденные затраты на устранение недостатков и выполнение гарантийных обязательств;
- Затраты на страховании объекта;

- Затраты по договорам индивидуального страхования гражданской ответственности «на объекте базе»;
- Транспортные расходы по доставке товаров до склада организации;
- Претензии третьих лиц в связи с исполнением конкретного договора подряда;
- Другие аналогичные по назначению расходы.

К косвенным расходам относить все иные расходы отчетного периода в том числе:

- Административно-управленческие, общепроизводственные и общехозяйственные расходы;
- Затраты на оплату труда административно-управленческого, общепроизводственного и общехозяйственного персонала;
- Отчисления на социальные нужды с заработной платы Административно-управленческого, общепроизводственного и общехозяйственного персонала во внебюджетные фонды;
- Амортизационные отчисления и расходы на ремонт, содержание и обслуживание основных средств административно-управленческого, общепроизводственного и общехозяйственного назначения;
- Арендная плата за объект административно-управленческого, общепроизводственного и общехозяйственного назначения;
- Расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных, юридических и прочих услуг;
- Расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы на охрану труда;
- Расходы на содержание служебного транспорта;
- Расходы на содержание охраны;
- Услуги связи, почты.

К внереализационным расходам относятся обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с реализацией:

- Расходы в виде процентов по долговым обязательствам, в том числе связанные со строительством или приобретением объектов основных средств;
- Расходы, связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг.

Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникшей в результате переоценке выданных авансов.

Проценты по заемным средствам включаются в расходы в пределах ставки рефинансирования Центрального Банка РФ, увеличенной в 1,8 раза по рублевым обязательствам и умноженной на коэффициент 0,8 по валютным обязательствам. Основываясь на ст.269 НК РФ. Согласно учетной политике для целей налогового учета налоговый учет ведется бухгалтерской службой в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации. Главный бухгалтер является ответственным лицом за постановку и ведение налогового учета.

При ведении налогового учета организация использует принцип максимального сближения налогового учета с существующей в организации системе бухгалтерского учета.

Налоговый учет в течение налогового периода ведется в электронном виде, по окончании налогового периода печатается.

Система налогового учета организуется предприятием исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Изменение учетной политики для целей налогообложения допускается в случае изменения налогового законодательства или применяемых методом учета организации. Соответствующие изменения в порядок учета отдельных хозяйственных операций и объектов в целях налогообложения приказом директора «СК «Авангард». При этом они вступают в силу с начала нового налогового периода, а при вступлении в силу изменений законодательства о

налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства на основании ст.313 НК РФ.

Налоговый учет ведется в компьютерных программах:

- 1С. БИТ. Строительство. Подрядчик 8.3;
- 1С. БИТ. Строительство. Заказчик;
- 1С. БИТ. Строительство. Зарплата;
- 1С. 7.

Организация уплачивает в бюджет следующие налоги:

- Налог на прибыль организации;
- Налог на добавленную стоимость;
- Налог на имущество;
- Транспортный налог;
- Земельный налог.

Именно сумма этих налогов будет анализироваться в общей налоговой нагрузке на предприятии.

Налог на прибыль организации:

Организация определяет доходы и расходы, методом начисления основываясь на ст.217,227 НК РФ.

Отчетным периодом является первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль производится исходя из одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.[44]

Налог на имущество организации:

Общество имеет имущество нескольких категорий, которое облагается налогом на имущество организации. Налоговая база в отношении имущества каждой категории определяется отдельно.[45]

НДС:

Момент определения налоговой базы для начисления налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) является наиболее ранняя из следующих дат:

1. День отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
2. День оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Согласно Налоговому кодексу к облагаемым НДС операциям в организации относят:

- Операции по реализации покупных товаров;
- Операции по реализации работ, услуг;
- Прочие операции (реализация основных средств, прочего имущества, передача имущественных прав).[46]

К операциям, не облагаемым НДС относят:

- Операции по реализации ценных бумаг;
- Предоставление займов юридическим и физическим лицам.

Организация ведет отдельный учет операций, облагаемых НДС, и операций освобожденных от налогообложения, а так же отдельный учет соответствующих расходов и сумм «входного» НДС.

Для целей организации отдельного учета НДС в расходы, связанные с реализацией ценных бумаг, включаются:

- Стоимость реализованных ценных бумаг.
- Расходы на посреднические и консультационные услуги, связанные с реализацией ценных бумаг.
- Доля от следующих видов расходов организации:
 - Расходы на оплату труда административно-управленческого персонала, включая страховые взносы на обязательное социальное страхование и отчисления в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков;
 - Амортизация компьютеров и иной оргтехники, закрепленной за административно-управленческим персоналом;

- Расходы на аренду и содержание центрального офиса организации.

Доля, в которой перечисленные виды расходов включаются в расходы связанные с реализацией ценных бумаг, определяется путем деления величины доходов, от реализации ценных бумаг за налоговый период, на общую сумму доходов организации от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, доходов от реализации ценных бумаг и доходов в виде начисленных процентов по долговым обязательствам за налоговый период.

Суммы НДС, предъявленные поставщиками (подрядчиками):

- Учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемых для осуществления операций, не облагаемых НДС;
- Принимаются к вычету по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Принимаются к вычету либо учитываются в стоимости пропорционально стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, соответственно облагаемых и не облагаемых НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав за этот же налоговый период.

2.2 Анализ налоговой нагрузки «СК «Авангард» за 2015-2017 годы

Десятого сентября 2015 году строительная компания «Авангард» регистрирует свою деятельность, по адресу Красноярский край, город Красноярск, улица Карамзина, дом 28А, офис 201, с уставным капиталом в 12000 рублей, и выходит на рынок строительных услуг в городе Красноярске. В числе учредителей числится три человека с долей по 4000 рублей.

2015 год был не полным, и организация не имела за собой больших мощностей, тем ни менее ООО «СК «Авангард» начинает работу по строительству жилого дома №1. (Жилой район "Калининский" (д.46а))

Численность сотрудников составляет 12 человек, а фонд заработной платы составляет 603459 рублей, НДСЛ-78450 рублей

Доходы и расходы по видам деятельности приведены в таблице 2.

За период, в котором организация начала свою деятельность получена прибыль в десять тысяч сто четырнадцать рублей. Постепенно предприятие начинает свою деятельность.

Таблица 2 - Доходы и расходы по видам деятельности за 2015 год

Доходы от реализации	254 532 Р	254 532 Р
Внереализационные доходы	0 Р	
Расходы на реализацию	243 061 Р	244 418 Р
Внереализационные расходы	1 357 Р	
Итого прибыль(убыток):	10 114 Р	

Таблица 3 - Объекты по основным видам деятельности за 2015 год

Объекты за 2015 год	Доходы	Расходы
Жилой дом №1. 1 этап Жилой район "Калининский" (д.46а)	254 532 Р	243 061 Р
Итого:	254 532 Р	243 061 Р

Сравнивая таблицы 2 и 3 можно сказать, что за 2015 год организация выполняла только подготовительные работы по строительству первого этапа жилого дома №1 (Жилой район "Калининский" (д.46а)). Внереализационных доходов не было. И организация получала доход концентрированно по основному виду деятельности.

Если рассматривать расходы за период, то на строительство первого этапа жилого дома №1 (Жилой район "Калининский" (д.46а)) потрачена большая часть из всех расходов по основным видам деятельности. При этом появились

внереализационные расходы не связанные с данным объектом, которые не имеют особого вклада в суммарные расходы организации. Куда именно были произведены растраты, узнать не удалось.

Налог на прибыль за 2015 год: $10\,114 \cdot 20\% = 2023$ рубля

Поскольку налог на прибыль входит в число налогов, которые уплачивает организация и для определения налоговой нагрузки необходимо суммировать значение налога на прибыль со значениями остальных налогов к уплате.

Налог на добавленную стоимость и транспортный налог взят из налоговой декларации за период. Суммы указанных налогов систематизированы в таблице 4

Таблица 4 - Налоги к уплате за 2015 год

2015 год	Значение
Налог на прибыль.	2 023 Р
НДС	1 162 Р

Расчеты налоговой нагрузки на предприятие интересно оценивать согласно методике ФНС, именно опираясь на нее, налогоплательщик может выяснить заранее на каком уровне находится его налоговая нагрузка, оценить с показателем по отрасли и сделать вывод относительно уплаты своих налогов. Благодаря этому индикатору можно строить дальнейшую оптимизацию процессов в разрезе налогообложения организации.

Налоговая нагрузка = $3185 / 254\,532 \cdot 100\% = 1,3\%$

Данный коэффициент используется для сравнения с коэффициентом по отрасли для определения возможности выездной проверки. Коэффициент предоставляет федеральная налоговая служба России и в 2015 году коэффициент налоговой нагрузки в строительной отрасли равнялся 12,7.

Разница между коэффициентом налоговой нагрузкой СК «Авангард» и в среднем по отрасли равна 11,5. Предприятие попадает в зону высоких рисков, что может повлечь выездную налоговую проверку.

Связывать это можно с тем, что предприятие работало не полный финансовый год, поэтому доходы и как следствие уплата налогов была не столь высокая. Значение транспортного налога, налога на имущество и землю равно 0, у организации еще нет в собственности техники, которая активно используется в строительстве как основные средства, в том числе и из-за этого налоговая нагрузка оказалась ниже порогового значения ФНС. Организация не может похвастаться высоким авторитетом на рынке строительных услуг, так как еще совсем молодая, поэтому объемы оказанных услуг не столь велики. По словам главного бухгалтера организации со стороны налоговой службы не последовала выездная налоговая проверка, специалисты налоговой службы подошли к вопросу налоговой нагрузки комплексно и сопоставляя все факторы, которые повлекли значение налоговой нагрузки, не требовали, в том числе пояснений. Считать этот год показательным будет ошибочно, так как организация только начала свою деятельность и работала лишь часть года, обратимся к анализу следующих лет.

К концу 2016 года строительная компания «Авангард» имеет штат в 64 сотрудника, что в 5 раз больше чем в 2015 году, и фонд заработной платы составляет уже 16 818 815 рублей, а НДС- 2 247 936 рублей, в 28 раз превышают значения за прошлый год. Данные значения говорят о высоких доходах сотрудников, в частности управляющего персонала, что в свою очередь может гарантировать стабильность организации с внутренней стороны.

Доходы и расходы по видам деятельности приведены в Таблице 5

Таблица 5 - Доходы и расходы по видам деятельности за 2016 год.

Доходы от реализации	35 076 685 Р	35 117 343 Р
Внереализационные доходы	40 658 Р	
Реализационные расходы	31 958 063Р	34 459 848 Р
Внереализационные расходы	2 501 785 Р	
Итого прибыль (убыток)	657 495 Р	

По сравнению с прошлым годом уже появились внереализационные доходы и расходы. В доле доходов внереализационная деятельность занимает очень малую часть, в то время как внереализационные расходы достигли значения в два с половиной миллиона. Прибыль за период, в шестьдесят раз больше чем за 2015 год. Строительство объектов в таблице - 6 является основной статьей доходов и расходов по основным видам деятельности. Продолжается строительство первого этапа жилого дома №1 (Жилой район "Калининский" (д.46а)) не завершено в 2015 году.

Таблица 6 -Объекты по основным видам деятельности за 2016 год

Объекты за 2016 год	Доходы	Расходы
Жилой дом №1. 1 этап Жилой район "Калининский" (д.46а)	3 436 073 Р	3 363 847 Р
Административно-офисные здания с инж. Обеспечением. Ул. П.Подзолкова-Караульная	620 995 Р	53705 Р
Жилой дом №20 Пашенный	663 112 Р	77888 Р
Жилой дом №21 Пашенный	8 303 296 Р	87 430 584 Р
Жилой дом №26 Пашенный	2 061 385 Р	2 011 334 Р
Жилой дом №27 Пашенный	1 110 328 Р	1 260 075 Р
Жилой дом №30 Пашенный	3 328 524 Р	2 671 073 Р
Жилой дом №31 Пашенный	1 096 220 Р	1 057 202 Р
Жилой дом №32 Пашенный	1 277 204 Р	1 217 028 Р
Жилой дом №33 Пашенный	1 909 275 Р	2 169 934 Р
Жилой дом №34 Пашенный	2 384 803 Р	1 215 850 Р
Жилой дом №35 Пашенный	32 601 Р	34 462 Р
Спортивно-тренировочный комплекс ул. П.Подзолкова	918 Р	41 295 Р
Итого:	26 224 739 Р	25 066 740 Р

Появляются новые объекты по основному виду деятельности, всего тринадцать объектов одиннадцать из которых являются жилыми домами. Доходная часть, как и расходная достаточно разная, если сравнивать объекты между собой, можно лишь сказать что самым выгодным в данном периоде объектом оказался Жилой дом №35, а наиболее убыточным Жилой дом №33 в микрорайоне Пашенный. Тем ни менее, год для строительной компании «Авангард» прошел достаточно успешно, и принес по основным видам деятельности прибыль в размере одиннадцати с половиной миллионов рублей. Прибыль за период составила 6 574 949 рублей и с этой суммы организация уплачивает в федеральную налоговую службу налог на прибыль в размере 20% от прибыли: $6\,574\,949 \cdot 20\% = 1\,314\,999$ рублей.

С момента регистрации компании на рынке строительных услуг прошло чуть больше года, организация имеет уже 13 строящихся объектов. И прибыль в размере шести с половиной миллионов рублей. Согласно ведомости амортизации основных средств за 2016 год организация имеет, на конец периода, имущество на 3 363 559,32 рублей. В том числе:

- Плавильно-отрезной станок;
- Станок для гибки арматуры;
- Подстанция трансформаторная №1;
- Подстанция трансформаторная №2;
- Подстанция трансформаторная №3;
- Бетономешалка Hyundai (2 шт).

Налог на имущество на 2016 год составлял 2,2%, следовательно, налог к уплате = $3\,363\,559,32 \cdot 2,2\% = 73\,992$ рублей.

Так же организация имеет в собственности три транспортных средства: КАМАЗ и Hyundai Gold (2шт), оба транспортных средства попадают под ставку 85 рублей за лошадиную силу В таком случае расчет транспортного налога выглядит: $(550 \text{ л.с} + 350 \text{ л.с}) \cdot 85 \text{ Р} = 111\,350 \text{ Р}$.

Данные по уплате НДС были взяты из бухгалтерской отчетности, все налоги, рассчитанные в ручную, совпали.

Таблица 7 - Налоги к уплате за 2016 год

Налог на прибыль	131 499 Р
НДС	4 823 424 Р
Транспортный налог	111 350 Р
Налог на имущество	73 992 Р
Сумма всех уплаченных налогов	5 140 265,3Р

Па аналогии с 2015 годом зная все данные можно рассчитать налоговую нагрузку за 2016 год.

$$\text{Налоговая нагрузка} = 5140265,3 / (35\,076\,685 + 40\,658) \cdot 100\% = 14,6\%$$

Коэффициент по отрасли согласно данным федеральной налоговой службы равняется 10,9. Разница между коэффициентом налоговой нагрузкой «СК «Авангард» и в среднем по отрасли равна 3,7. Предприятие под вероятность проведения выездной налоговой проверки не попадает, но появляется возможность по снижению этого показателя хотя бы до порогового значения.

В 2017 году количество сотрудников в компании продолжает расти, и по отношению к 2016 году увеличивается в более чем в два раза, достигая значения в 146 человек.

Фонд заработной платы 35 368 212 Р, а НДФЛ - 4 671 026 рублей, что в два раза больше чем в 2016 году.

Доходы и расходы по видам деятельности приведены в таблице 8.

Таблица 8 - Доходы и расходы по видам деятельности за 2017 год.

Доходы от реализации	53 435 927Р	74 527 730 Р
Внереализационные доходы	21 091 803 Р	
Реализационные расходы	49 133 536Р	70 032 450 Р
Внереализационные расходы	20 898 914 Р	
Итого прибыль (убыток):	4 495 280 Р	

Доходы и расходы, по основным видам деятельности и продолжают расти. Внереализационные доходы и расходы так же продолжают расти. По

сравнению с прошлыми годами, появляется весомая часть в доле общих доходов от внебюджетной деятельности.

В таблице 9 отражены объекты, на которых компания вела работы в 2017 году. Строительство данных объектов является основной статьей доходов и расходов по основным видам деятельности.

Таблица 9 - Объекты по основным видам деятельности за 2017 год

Объекты за 2017 год	Доходы	Расходы
Жилой дом №1. 2 этап Жилой район "Калининский" (д.46а)	17 601 901 Р	9 048 046 Р
Жилой дом №6.1 "Бугач"	90 102 Р	1 015 000 Р
Административно-офисные здания с инж. Обеспечением. Ул. П. Подзолкова-Караульная	603 039 Р	631 120 Р
Временна дорога Нанжуй-Солнечный	1 271 204 Р	336 471 Р
Жилой дом №2 Нанжуй-Солнечный	201 957 Р	357 586 Р
Жилой дом №21 Пашенный	5 619 576 Р	6 222 113 Р
Жилой дом №26 Пашенный	586 441 Р	5 351 275 Р
Жилой дом №27 Пашенный	0 Р	336 395 Р
Жилой дом №30 Пашенный	4 173 801 Р	5 039 617 Р
Жилой дом №31 Пашенный	767 215 Р	2 522 710 Р
Жилой дом №32 Пашенный	698 571 Р	3 492 997 Р
Жилой дом №34 Пашенный	3 417 786 Р	1 902 268 Р
Жилой дом №35 Пашенный	6 002 Р	60 905 Р
Жилой дом №4 Нанжуй-Солнечный	2 843 666 Р	62 699 Р
Жилой дом №6. Жилой район Мичуринский	5 352 425 Р	4 325 234 Р
Многоэтажный жилой дом с инженерным обеспечением с подземной парковкой по ул. П.Подзолкова	5 450 129 Р	4 265 719 Р
Многоэтажный жилой дом с инженерным обеспечением по ул. П.Подзолкова	1 979 420 Р	594 104 Р

Жилой до №2 ул. Полтавская	637 534 Р	562 561 Р
РП 10кВ совмещенное с ТП10/0,4кВ и кабельной линии 10 кВ.	2 135 158 Р	2 979 638 Р
Тихие Зори	0 Р	27 078 Р
Итого:	53 435 927 Р	49 133 536 Р

За 2017 год организация работала по строительству двадцати двух объектов, десять из которых перешли из прошлых периодов и одиннадцать из которых являются начатыми в 2017 году. Так же есть объекты, которые принесли убытки в текущем периоде, это связано с тем, что не успели выставить объемы выполненных работ заказчику (наиболее весомый в статье расходов является жилой дом №21 в микрорайоне Пашенный (6 222 113 Р)). Самым прибыльным оказался Жилой дом №1. 2 этап Жилой район "Калининский" (д.46а) (17 601 901 Р)). Строительство этого дома началось еще в 2015 году, и к концу 2017 работы были произведены более чем на 50%.

В 2017 году увеличилась обязанность по уплате транспортного налога, в связи с увеличением автопарка организации. Организация приобрела еще пятнадцать основных средств, и на конец года, согласно ведомости амортизации основных средств, суммарная стоимость ОС достигла 37 381 719 рублей. Прибыль растет и как следствие увеличивается сумма налога на прибыль. Организация получила в собственность небольшой участок земли и стала плательщиком налога на землю

Систематизированные данные по налогам отражены в Таблице 10
Таблица 10 - Налоги к уплате за 2017 год.

2017 год	Значение
Налог на прибыль.	899 056 Р
НДС	9 555 188 Р
Транспортный налог	190 400 Р
Налог на имущество	822 398Р
Земельный налог	350 832 Р
Сумма всех уплаченных налогов	11 817 874 Р

Налоговая нагрузка = $11\,817\,874 / (53\,435\,927 + 21\,091\,803) \cdot 100\% = 15,9\%$

Налоговая нагрузка за 2017 год равна 15,9, в то время как коэффициент по отрасли согласно данным федеральной налоговой службы, равняется 10,2.

Разница между коэффициентом налоговой нагрузкой «СК «Авангард» и в среднем по отрасли равна 5,6. Предприятие не попадает в зону рисков выездной налоговой проверки.

Динамика развития «СК «Авангард» наглядна, видна на рисунке 1.

Компания приобретает новые основные средства, тем самым наращивая свои собственные производственные мощности.

Увеличиваются объемы выполняемых работ подтверждением тому таблицы 2, 5, 8 из предыдущих разделов. Как следствие увеличиваются доходы и расходы.

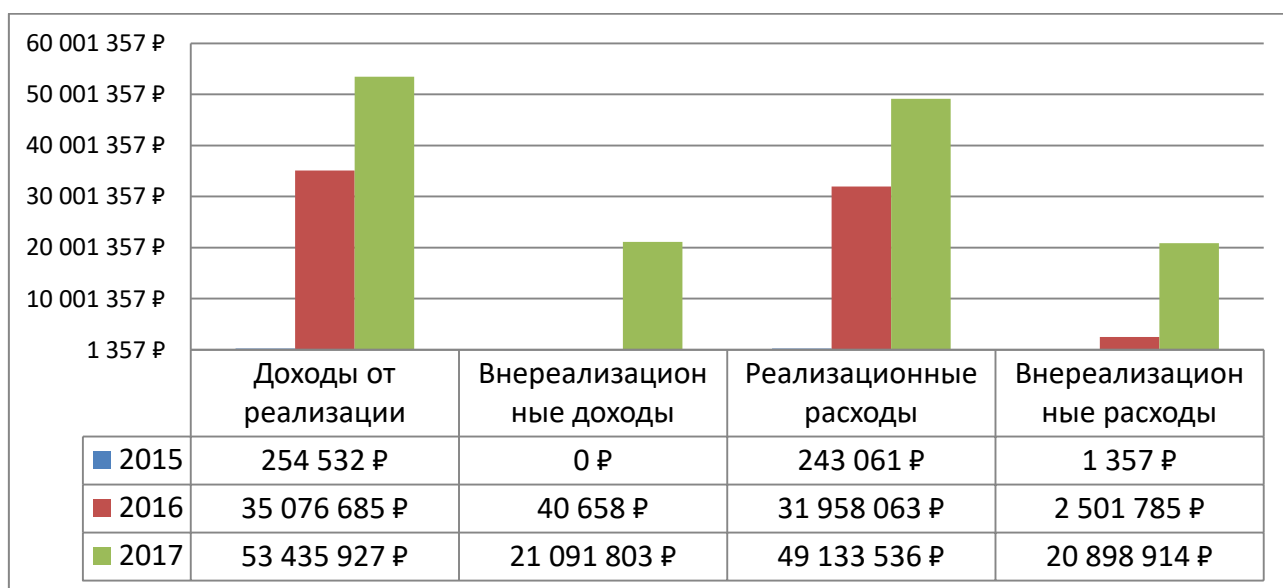


Рисунок 4 - Доходы и расходы за три года.

При этом, наиболее прибыльным стал 2017 год.

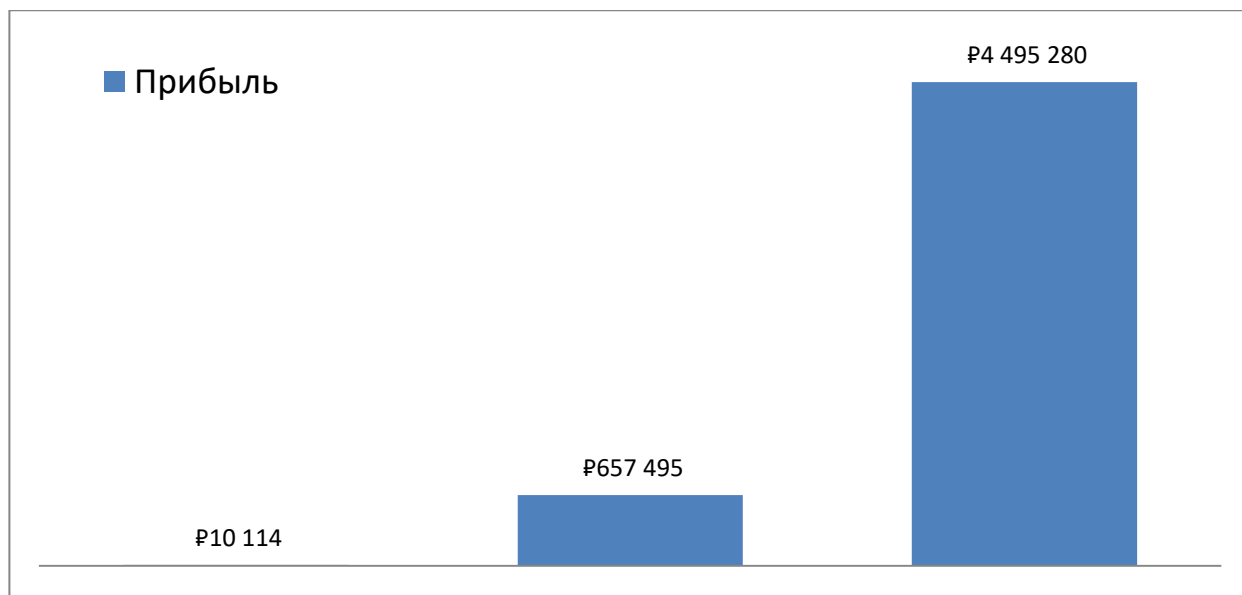


Рисунок 5 – Прибыль по годам.

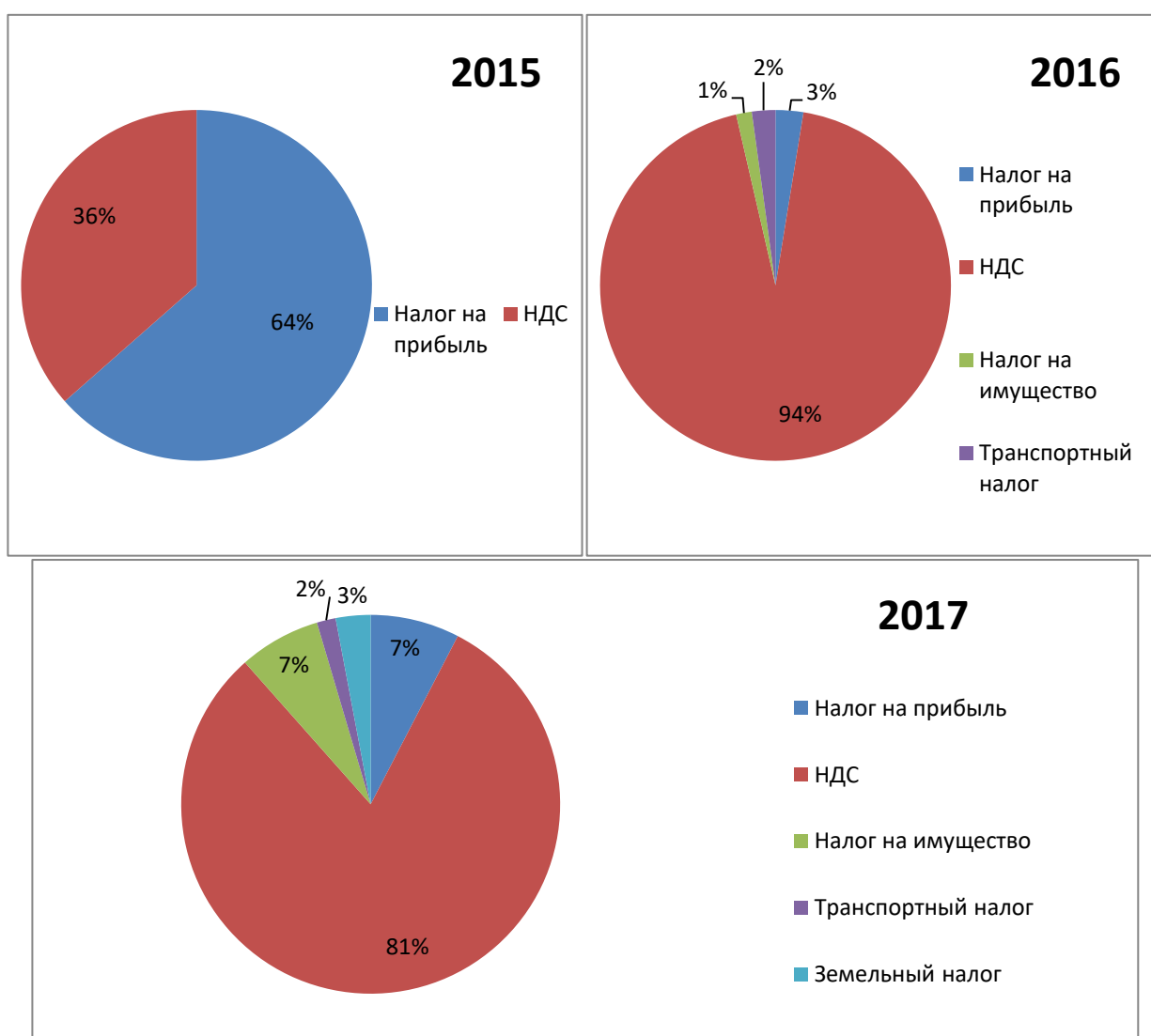


Рисунок 6 - Доля налогов в налоговом бремени.

Наиболее весомым среди налогов в 2015 году являлся налог на прибыль, который составляет 99% от всех уплаченных налогов. В последующих годах мы наблюдаем принципиально другую картину, наибольшую часть из уплаченных налогов уже составляет налог на добавленную стоимость. Доля НДС в общей налоговой нагрузке занимает весомую часть, поэтому возникает мысль проверить насколько безопасна доля вычетов по налогу на добавленную стоимость. Для этого обратимся в раздел 3 налоговой декларации (Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.) Для определения доли вычетов необходимо общую сумму налога подлежащую к вычету поделить на общую сумму налога, исчисленную с учетом восстановленных сумм налога.

Суммы НДС начисляются по квартально, так как НДС один из крупнейших налогов уплачиваемых организацией есть смысл проверить безопасную долю вычетов по каждому кварталу и сравнить с безопасной долей вычетов НДС по Красноярскому краю.

В 2017 году в Красноярском крае доля безопасных вычетов должна составлять 77,7%. [47]

$$\text{Безопасная доля вычетов по НДС} = A / B, \quad (11)$$

где: А - Сумма к вычету;

Б - сумма начисленного налога.

$$\text{I квартал} - 1\,181\,467 : 1\,340\,319 * 100\% = 88,1\%$$

$$\text{II квартал} - 2\,053\,636 : 2\,200\,022 * 100\% = 93,3\%$$

$$\text{III квартал} - 2\,583\,008 : 2\,743\,319 * 100\% = 94,1\%$$

$$\text{IV квартал} - 3\,130\,448 : 3\,271\,528 * 100\% = 95,6\%$$

В каждом квартале доля вычетов НДС превышает значение безопасного вычета НДС по Красноярскому краю, что послужит поводом для налоговой службы попросить разъяснения или же организовать выездную проверку.

В таблице 11 отражены значение налоговой нагрузки и для сравнения с показателем по отрасли, который предлагает федеральная налоговая служба для оценки рисков налоговой проверки.

Таблица 11 – Налоговая нагрузка за 2015-2017года.

	2015	2016	2017
Налог на прибыль.(20%)	2 023 Р	131 499 Р	899 056 Р
НДС (18%)	1 162 Р	4 823 424 Р	9 555 188 Р
Транспортный налог	0 Р	111 350 Р	190 400 Р
Налог на имущество 2,2%	0 Р	73 992 Р	822 398 Р
Земельный налог 0,3%	0 Р	0 Р	350 832 Р
Налоговая база	3 185 Р	5 140 265 Р	11 817 874 Р
Налоговая нагрузка	1,3	14,6	15,9
ФНС	12,7	10,9	10,2

Окончание таблицы 11

Показатель	2015	2016	2017
Налоговая нагрузка	1,3	14,6	15,9
ФНС	12,7	10,9	10,2

2015 год оказался в зоне рисков выездной проверки в связи с низкой налоговой нагрузкой. Для того чтобы повысить налоговую нагрузку необходимо повлиять на значение тех налогов, которые уплачивает организация. Для увеличения значения налога на добавленную стоимость можно увеличивать стоимость своих работ услуг, что становится невозможным ввиду того что выставляя высокие цены на свои услуги, компания станет не конкурентоспособной, но это не является рациональным способом, поэтому есть единственное возможное решение это искать более дешевых поставщиков материалов, субподрядчиков для выполнения работ и т.д. В этом случае входящий НДС станет меньше, при условиях, что стоимость строительных услуг останется на прежнем уровне. Зная, что налог на добавленную стоимость уплачивается с разницы входящего и исходящего НДС мы получаем большую сумму налога, который нужно уплатить в бюджет.

С налогом на прибыль все чуть проще, для увеличения налога на прибыль необходимо добиваться более высокой прибыли. Но опять же выгоднее в данном случае сократить расходную часть производства. Сокращать расходы за счет приобретения менее качественных материалов, может привести к негативным последствиям поэтому, возможно, стоит найти более дешевых поставщиков. Данная ситуация не актуальна для организации и искусственно поднимать налоговую нагрузку, чтобы не привлекать внимание налоговой данной организации нет смысла, СК «Авангард» является честным налогоплательщиком и на все вопросы заданные ФНС были даны пояснения и по словам бухгалтера компании выездной проверки не состоялось.

Совершенно противоположная ситуация происходила в последующих годах. Налоговая нагрузка выше порогового значения и у налоговой не возникает вопросов касательно этого показателя, по словам главного бухгалтера организации налоговая требовала разъяснить ситуацию касательно вычетов по НДС, после которых подозрения в неправомерных действиях были неоправданно.

Заранее рассчитав налоговую нагрузку и сравнив ее со значением ФНС, организация может найти причины в связи, с которыми налоговая нагрузка имеет такие показатели. Это особенно полезно, зная, что на предприятие обратит внимание налоговая служба и попросит дать разъяснения о сложившейся ситуации. Не стоит забывать, что согласно Приказу ФНС РФ от 30.05.2007 "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" [48]исключительно одно значение налоговой нагрузки не может послужить причиной для проведения выездной налоговой проверки.

Убытков на протяжении нескольких налоговых периодов не наблюдается. Опережающих темпов роста расходов над доходами не наблюдается, что наглядно демонстрирует таблица 12.

Таблица 12 – Динамика доходов и расходов

	2015	2016	2017
Доходы	254 532 Р	35 117 343 Р	74 527 730 Р

Расходы	244 418 Р	34 459 848 Р	70 032 450 Р
Доходы больше расходов на:	4%	2%	6%

Предприятие за три года деятельности ни разу не меняло свое место положения и как следствие не «мигрировало» между налоговыми органами. При этом «СК «Авангард» взаимодействует с налоговой службой и не укрывает данных по своей деятельности перед ИФНС. Среди всех критериев, по которым ФНС принимает решение об организации выездной налоговой проверки, нарушается лишь безопасная доля вычетов по НДС, тем ни менее выполнение остальных критериев снижает шансы выездной проверки.

3 Предложения по оптимизации налоговой нагрузки для «СК «Авангард»

На протяжении всей жизни строительной компании имеется потребность в эффективном управления налоговой нагрузкой. По словам главного бухгалтера «СК «Авангард» при расчете налоговой нагрузки возникают следующие вопросы:

- Какой метод расчета использовать и как их интерпретировать;
- Как влиять на показатель нагрузки;
- С чем сравнивать показатель при альтернативных методах расчета нагрузки (в случае с методикой ФНС потребности нет).

Как было отмечено ранее, налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Росстата.

Если, строительная компания уплачивает еще и земельный или водный налог, то в числителе будет находиться большее количество значений. При этой методике, сумма НДС, заявленная к возмещению из бюджета, будет участвовать в расчете, то есть снижать уровень налоговой нагрузки.

В Концепции системы планирования выездных налоговых проверок утвержденной приказом ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ [43] сказано, что сумма уплаченных налогов должна определяться без каких-либо исключений. В связи с этим, из общей суммы уплаченных налогов необходимо вычитать сумму налога на добавленную стоимость, возмещенную из бюджета так как, по сути, она снижает уровень налоговой нагрузки, а показатель выручки следует брать из годового отчета о финансовых результатах компании (то есть, за минусом НДС).[44]

Среднеотраслевые значения налоговой нагрузки каждый год обновляются и освещаются на сайте ФНС России [45] в разделе «Контрольная работа». Значение этого показателя является для сотрудников налоговой службы одним из критериев для организации выездной налоговой проверки.

Абсолютное совпадение нагрузки на предприятии со статистическим значением по отрасли не требуется, а отклонения нагрузки в пределах 10% является нормой.[46]

У строительной компании существует множество возможностей для изменения налоговой нагрузки. Все предложения, вынесенные в данной работе, являются легальными с законодательной точки зрения, среди которых:

- Создание резервов на разные цели;
- Внесение изменений в условия договора;
- Перенос расходов на будущее;
- Экономия за счет строительства на арендованной земле;
- Увеличение сроков амортизации основных средств;
- Изменение стоимости этапов договора;
- Получение помощи от учредителя;
- Реорганизации компании;
- Непринятии НДС к вычету с предоплаты;
- Уменьшение НДС и налога на прибыль за счет процентов по займам.

Для того что бы сделать конкретный вывод, о том насколько данные методы могут снизить налоговую нагрузку, необходимо иметь больше информации, которая может относиться к коммерческой тайне организации, поэтому расчеты по снижению налоговой нагрузки проводились там где это оказывалось возможным, в остальных случаях имеет описательный характер.

Создание резерва предполагает формирование резерва в налоговом учете. Предприятие создает резерв сомнительных долгов, прописывая в договоре, что односторонний зачет встречных долгов не возможен. Тогда предприятие может переносить в резерв дебиторскую задолженность, когда у нее есть встречная кредиторская задолженность[52]. Распространено создание резервов на будущие отпуска сотрудников. Расходы по созданным резервам можно перечислять впервые месяцы года.[53]

Рассмотрим пример: строительная компания получила разрешение на ввод объекта в эксплуатацию, но расходы по нему еще осуществляются. При уменьшении налога на прибыль на такие суммы после передачи объекта инвестора с налоговыми органами могут возникнуть споры. Особенно если затраты должны были быть произведены за счет инвесторов, а не за счет организации-застройщика.

Для решения конфликта можно заранее создать резерв предстоящих расходов в компании. Его формирование разрешено Инструкцией по применению плана счетов (утвержденного Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н) [54], а значит, не противоречит законодательству. При этом в налоговом учете такой резерв не создается. В учетной политике необходимо будет написать что:

«Обществом создаются резервы предстоящих расходов, которые включаются в стоимость объектов капитального строительства. Резервы создаются в случаях, когда существует высокая степень уверенности в том, что затраты, под которые создается резерв, будут понесены в будущем и необходимы для создания объектов капитального строительства». Согласно учетной политики организации «СК «Авангард» создает резервы на предстоящие отпуска сотрудников, поэтому для снижения нагрузки стоит расширять перечень создаваемых резервов. После создания резерва предстоящих расходов имеется возможность учесть спорные расходы при налогообложении прибыли через изменение вознаграждения застройщика. Вознаграждение застройщика – это разница между ценой договора и расходами на создание объекта, согласно бухгалтерскому учету. Сумма резерва снизит вознаграждение организации, что в свою очередь снизит базу для налога на прибыль. При этом для целей налогового учета спорные затраты, осуществленные после введения объекта в эксплуатацию, не будут отражены вовсе. В будущем при получении первичных документов, подтверждающих несение зарезервированных расходов, они списываются за счет этого резерва.

Если возникает спор с налоговыми органами компания должна доказать, что резервируемые затраты в интересах инвестора, а когда резерв создавался расходы не происходили по причине того, что во время сдачи объекта инвестору, здание находилось на временном электроснабжении, но в будущем должно находиться на регулярном. Осуществление расхода на переход от временного электроснабжения на регулярное (в частности, подписание акта выполненных работ) произойдет позже фактической сдачи объекта инвестору.

Создание резерва будущих расходов дает возможность уменьшить НДС, если услуги застройщика облагаются НДС. Без резерва НДС с затрат произведенных после передачи объекта инвестору, нельзя будет принять к вычету, так как сложно будет доказать, что эти расходы произведены в рамках деятельности, облагаемой НДС.[55]

Перенос расходов на будущие периоды подразумевает, перенес таких расходов, которые можно признать как в текущем, так и в следующие годы. Например, просроченная дебиторская задолженность, которую можно учесть в следующих периодах, если срок исковой давности истек в текущем году. Безвозвратно эти расходы не пропадут. Есть возможность оформить приказ о списании дебиторской задолженности в будущем, когда организация получит большую прибыль. Можно не списывать часть затрат, ссылаясь на утерянные документы, но позже обнаружить документы или получить их копии.

Увеличение срока амортизации основных средств можно производить только в отношении вновь приобретенных активов, по которым можно принять норму амортизации с учетом максимального срока полезного использования. Берется наибольшее значение по классификатору основных средств, оно дает возможность снизить расходы текущего периода, но не потерять их безвозвратно. Изменяя условия в договоре, организация может отсрочить уплату налога на прибыль, меняя дату перехода права собственности в договоре. Это является оптимальным вариантом распределения налоговой нагрузки, так как право собственности переходит при передаче товара согласно ст. 223 ГК РФ[56]. В договоре необходимо предусмотреть, что право собственности

остается у продавца до оплаты. Тогда он имеет право учесть доход того, когда произойдет оплата согласно п. 3 ст. 271 НК РФ[57].

Если строительная организация принимает подрядные работы этапами, или заключает смешанный договор на поставку оборудования и выполнение работ, то компании при совместном согласии могут пересмотреть в договоре стоимость каждого этапа, регулируя при этом уровень налоговой нагрузки путем повышения или снижения стоимости этапов работ на время действия договора. Среди минусов данного метода стоит отметить, что одна из сторон должна будет согласиться на изменение стоимости этапа строительства. Важно в таком случае не доводить стоимость последнего этапа до символической цены. Безопаснее установить ее на уровне себестоимости последнего этапа работ.

Инвестиционно-строительные правоотношения могут оформляться по-разному. Взаимоотношения между застройщиком и инвестором зачастую оформляются инвестиционным договором, однако Гражданским Кодексом РФ такой договор не предусмотрен. Под ним могут понимать сочетания трех разных типов договоренностей.

Соглашение о совместной деятельности используется, когда необходимо объединить средства различных инвесторов (заранее известных). Инвесторы объединяют денежные средства строительства, а иногда и для будущей реализации построенных объектов. По окончании строительства инвесторы получают объекты в эксплуатацию в размере пропорциональном их вложениям. В этом случае не возникает налога на прибыль и НДС. Но если какая-либо сторона деятельности получила больше, чем изначально инвестировала, то у нее возникает уплата налога на прибыль.

Договор участия в долевом строительстве популярен и используется при строительстве многоквартирных домов. Строительные компании привлекают финансирование, и обязуются построить жилье.

Деньги инвесторов долевого строительства, использованные по целевому назначению, не подлежат налогообложению по налогу на прибыль согласно

пп. 14, п. 1, ст. 251 НК РФ [58]. Реализация услуг застройщика по такому договору освобождена от налогообложения НДС, так же, как и передача построенного объекта, инвесторам согласно пп. 23, п.2 ст. 149 НК РФ [59]. У застройщика остается обязанность уплаты налога на прибыль с суммы своего вознаграждения.[60]

Предоставление помощи от учредителя как еще один способ изменения налоговой нагрузки. Помощь может быть представлена на безвозмездной основе, активами или же денежными средствами. Помощь от учредителя не учитывается в доходах согласно подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ [61], если его доля больше 50%. Следовательно стоит получать безвозмездную помощь от учредителя с долей меньше 50%. Тогда компания имеет право признать внереализационные доходы. При поступлении на расчетный счет деньги от учредителя становятся обезличенными и их можно потратить на любые цели.[62]

Снижение налога на имущество можно добиться за счет реорганизации. Министерство финансов признает, что не надо платить налог с движимых объектов, которые перешли организации в результате реорганизации [63]. Если компания реорганизована, например, в форме выделения, и передает движимые объекты в новую компанию, то вторая не будет уплачивать налог на имущество.

Один из простых способ снижения налоговой нагрузки заключается в непринятии НДС к вычету с предоплаты. Заключается в следующем:

1. Если организация платит аванс в периоде 1, а отгрузка пройдет в периоде 2, то вычеты с перечисленной предоплаты можно не принимать.
2. В периоде 1 у компании увеличится сумма НДС к уплате. А когда пройдет отгрузка в периоде 2, можно будет заявить налог к вычету.
3. Как следствие, компания ничего не теряет, а налоговых рисков не появляется, как для покупателя, так и для продавца.

Налоговый кодекс дает право налогоплательщику самостоятельно определить, заявлять вычеты по авансовому счету-фактуре или дождаться счета фактуры на отгруженный товар, следовательно, уменьшить налог уже после

получения товара [64]. По авансовому счету-фактуре можно заявить и частичный вычет. Важно, чтобы в договоре с поставщиком было написано о расчетах по предоплате согласно п. 9 ст. 172 НК РФ [65].

У налоговой, все таки, могут возникнуть вопросы по исчисленной налоговой нагрузки, и компании придется дать комментарии. Штраф за игнорирование запроса не предусмотрен, но это способствует появлению новых запросов и как следствие потребность в вызове на комиссию.

Необходимо в общих чертах пояснить, что организация планирует сделать для увеличения доходов. Это может быть:

- Выход на новые рынки строительства и реконструкции;
- Сокращение расходов на непрофильное оказание услуг;
- Повышение цен на строительство и т. п.

Не стоит писать, что организация манипулирует доходами или расходами. ФНС будут интересоваться основные статьи расходов и меры, направленные на их снижение. К основным статьям расходов относятся:

- Материалы;
- Зарплата с отчислениями в фонды;
- Амортизация.

Зарплаты, как показатель только растет в связи с увеличением прожиточного минимума, минимального размера оплаты труда, среднеотраслевых зарплат и инфляций. Это может служить аргументацией.

По другим статьям можно аргументировать так, что сокращение затрат нецелесообразно. Например, из-за более дешевых материалов ухудшится качество выполняемых работ и оказываемых услуг организации.

Необходимо так же отметить, что увеличилось не только количество контрольных мероприятий проводимых налоговыми инспекциями, но так же стали чаще проводится мероприятия дополнительного налогового контроля, на которых к проверкам привлекаются сотрудники полиции.

Экономия путем аренды земли под строительство (жилых домов):

Согласно Градостроительному кодексу РФ с, строительство ведется на

принадлежащем застройщику земельном участке. Принадлежать участок может на праве собственности, и по договору аренды. В первом случае организация уплачивает земельный налог, во втором — арендную плату. Нельзя однозначно сказать, что выгоднее для организации, однако стоит рассмотреть все варианты по уплате земельного налога.

Из письма Минфина России от 23 июня 2010 г. № 03-05-051-02/43 [66], застройщик утрачивает обязанность по уплате земельного налога только после внесения соответствующих изменений в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ЕГРП). Однако только по той части земельного участка, которая соответствует доле покупателя помещения в праве общей собственности. Аналогичный подход Минфин России применяет и к отражению в налоговых расходах самой стоимости земельного участка (письмо от 3 июня 2010 г. № 03-03-06/1/375215) [67]. Однако на практике внесение изменений в ЕГРП обычно сопряжено с большими сложностями.

Например, при строительстве многоэтажных домов нужно либо переплачивать земельный налог, пока все квартиры не будут переданы в собственность покупателям, либо проходить процедуру внесения изменений в ЕГРП не один раз. Кадастровая стоимость земельного участка в процессе строительства не меняется, поэтому даже когда строительство будет завершено, земельный налог будет достаточно весомым. Если же земля под строительство находится в аренде, то с момента получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию арендная плата, как правило, существенно уменьшается. Связано это с тем, что арендодателями земли обычно являются различные муниципалитеты, которые заинтересованы в снижении сроков строительства. Снижение арендной платы снижает вероятность долгостроя. В этом случае строительство на арендованной земле может оказаться значительно дешевле.

Уменьшение НДС и налога на прибыль за счет процентов по займам:

У компании-застройщика есть два варианта учета затрат на уплату процентов по займам, привлеченным для целей строительства: учесть их как

внереализационные расходы или включить в стоимость строящегося объекта. Налоговые последствия обоих вариантов различны.

Экономия достигается, если инвестиционным договором предусмотрено, что разница между фактическими затратами на строительство производственного объекта и инвестиционным взносом является вознаграждением застройщика. Начисленные проценты могут либо снижать сумму экономии строительной компании, либо относиться за счет инвестора.

Рассмотрим, какой вариант выгоднее.

Сумма вложений в строительство жилого дома №1 по адресу Жилой район «Калининский» дом 46а за 2 этапа составила 17 601 901 руб.

Себестоимость строительства без учета процентов — 9 048 046 руб.

Сумма процентов по займам, для строительства, — 3 000 000 руб.

Если компания учтет проценты в составе внереализационных расходов, то по этой сделке налоговые платежи составят 2 154 630 рублей, а именно:

НДС — $(17\,601\,901 - 9\,048\,046) \cdot 18 / 118 = 1\,304\,825$ руб.

Налог на прибыль — $(17\,601\,901 - 9\,048\,046 - 3\,000\,000 - 1\,304\,825) \cdot 20\% = 849\,805$ руб.

Если же компания относит проценты за счет инвестора, то в налоговых расходах их сумма не учитывается. Тогда по сделке налоговые платежи будут равны 1 792 190 рублей в частности:

НДС — $((17\,601\,901 - (9\,048\,046 + 3\,000\,000)) \cdot 18 / 118) = 851\,774$ руб.

Налог на прибыль — $((17\,601\,901 - 9\,048\,046 - 3\,000\,000 - 851\,774) \cdot 20\%) = 940\,416$ рублей.

Экономия на налогообложении за счет выбора варианта учета процентов составит в нашем примере 362 440 рублей.

Строительная компания снижает размер собственного вознаграждения, с суммы которого платит НДС в бюджет, за счет отнесения процентов на расходы инвестора.

Операция по реализации услуг застройщика по договору долевого строительства не облагается НДС согласно пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ [68].

Следовательно итоговая сумма налогов (фактически только сумма налога на прибыль) в обоих случаях расчета будет одинакова. [69]

Небольшое снижение по транспортному налогу можно добиться путем смены ТС с большим количеством лошадиных сил более слабые: На мой взгляд, не выгодно иметь в собственности грузовой автомобиль КАМАЗ 63953 ввиду его большой мощности, что на прямую влияет на размер налога, который уплачивает организация В красноярском крае действует прогрессирующая ставка транспортного налога, на мой взгляд наиболее выгодный вариант для строительной отрасли приобретать грузовики с мощностью до 250 л.с в таком случае ставка составляет 55 рублей за лошадиную силу, против 85 рублей за категорию выше 250 л.с. Возможно наличие такой мощной техники обусловлено еще какими то факторами, но «СК «Авангард» имеет на конец 2017 года 3 автомобиля Hundai GOLD и 2 автомобиля КАМАЗ 63953 совокупный транспортный налог составляет 190 400 рублей. Если же использовать 4 автомобиля КАМАЗ 53559 или Isuzu Forward и один КАМАЗ 53559 который имеет достаточно большую мощность (400л.с) то можно снизить совокупный транспортный налог до 91960 рублей, это более чем в 2 раза.

Таблица 13 - Транспортный налог на грузовые автомобили.

Автомобиль	Мощность в л.с	Транспортный налог
Hundai GOLD	380	32 300 Р
КАМАЗ 63953	550	46 750 Р
КАМАЗ 549	400	34 000 Р
КАМАЗ 53559	249	14 490 Р
Isuzu Forward	240	13 920 Р
МАЗ 5551	190	6 270 Р

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основе проведенного исследования автор пришел к следующим выводам:

1. Налоговая нагрузка на протяжении трех лет разнится, что является следствием разного годового финансового результата

2. Для 2016-2017 годов актуально применение следующих мер по снижению налоговой нагрузки:

- Создание резервов;
- Перенос расходов на будущее;
- Увеличение сроков амортизации основных средств;
- Внесение изменений в условия договора;
- Изменение стоимости этапов договора;
- Получение помощи от учредителя;
- Проведение реорганизации компании;
- Непринятии НДС к вычету с предоплаты;
- Экономия путем аренды земли под строительство жилых домов;
- Уменьшение НДС и налога на прибыль за счет процентов по займам;
- Эксплуатация транспортных средств с более низкой мощностью.

Строительная отрасль большое количество особенностей, связанных с налогообложением, это исходит из специфики отрасли и несовершенства законодательства.

Анализируя документы, предоставленные ООО «СК «Авангард», удалось выяснить, что налоговая нагрузка за 2015-2017 годы разнится. 2015 год можно назвать не показательным и акцентировать внимание на последующих двух периодах, в которых показатель налоговой нагрузки является выше, чем статистическое значение по отрасли. Руководствуясь концепцией системы планирования выездных налоговых проверок и критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, можно

сказать, что риски выездной налоговой проверки есть если оперировать критерием безопасной доли вычетов по НДС, но это единственный из критериев который может вызывать подозрение у налоговой. Строительная компания «Авангард» зарекомендовала себя как добросовестный налогоплательщик и все значения, которые имеют отклонения, достоверны и подтверждены документально. Если ИФНС нуждается в комментариях относительно деятельности организации, то директор или уполномоченное лицо является в налоговую службу для разъяснений тех вопросов, которые возникают у контролирующего органа.

При правильном использовании рассмотренных выше методов можно оптимизировать налоговую нагрузку на предприятии законными способами. Снижая налоговые платежи по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество организации, транспортному налогу и налогу на землю. НДС, налог на прибыль и налог на имущество занимают основную долю налоговых платежей строительной организации, то снижение этих платежей положительно отразится на их финансово-экономическом состоянии. Переход организации на ЕНВД не является, возможным в Красноярском крае, данный вид деятельности не входит в список применяемых. Переход на УСНО является не целесообразным, в связи с тем, что организация большинство контрагентов с которыми приходится взаимодействовать строительной компании находятся на ОСНО и возможность вычетов по НДС для них является важной составляющей.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Налоговый кодекс Российской Федерации
- 2 Шмелев К.Ф. Проблема тяжести обложения // Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах.
- 3 Дитман Б.В. Переложение налогов. Налоги как ценообразующий фактор. М., 1930. С. 5
- 4 Орлова В.А., Шунькина А.А. Теоретические аспекты налоговой нагрузки коммерческого банка // Бизнес-информ. – 2011. – №2(2). – С. 22
- 5 Колчин С.П. Снижение налогового пресса и его вероятностные последствия // Финансы. – 2006. – №7. – С.31–35
- 6 Налоговое право: учебник / С.Г. Пепеляева и др. – М.: Юристъ, 2003. – с.160
- 7 Шмелев К.Ф. Проблема тяжести обложения / Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах. – М.: Финансовое изд-во НКФ СССР, 1928. – с.187
- 8 Левкин А.В. Налоговая нагрузка // Консультант. – 2006. – №3. – С. 49–51
- 9 Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / Ф.К. Садыгов *и др.+. – М.: Изд-во экон.-правовой лит., 2004. – 232 с.
- 10 Архипцева Л.М. Информационное обеспечение планирования налоговых поступлений // Налоги и налогообложение. 2008. – №4. – С. 25–33
- 11 Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. – 2004. – №11. – С. 23–30
- 12 Постановление Правительства РФ от 23 июня 2006 г. N 391

- 13 Налогового кодекса Российской Федерации п.1 ст. 288
- 14 Налогового кодекса Российской Федерации п.1 ст.385
- 15 Приказ ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333
- 16 Майбуров И.А. Налоги и налогообложение. — М.: Юнити-Дана, 2007
- 17 Колчин С.П. Снижение налогового пресса и его вероятностные последствия. // Финансы. 2006 №7. С 31-35
- 18 Мир науки и образования. 2016. № 2(6) «Расчет налоговой нагрузки на предприятие» Скороходова Ольга Николаевна Мордовский гуманитарный институт, г. Саранск
- 19 Сборник (данные 2000-2017 гг.) «Taxation trends in the European Union», Eurostate, данные:
<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00018&plugin=1>
- 20 Сборник (ежегодник, данные 1965-2017 гг.) «Revenue Statistics 2017», OECD, Данные: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-all-years.htm>
- 21 The World Bank IBD,IDA. Tax revenue (% of GDP)
Данные:<http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS/countries/1W-GB?display=default>
- 22 Сборник (данные за 2011 год по странам ОЭСР) «Tax burden: international comparison. Tax rates and tax/GDP ratios in different OECD-countries», Swiss Federal Tax Administration FTA, Division of supports, January
- 23 Научно-исследовательская работа Москва | 2015 «Аналитическая оценка фискальной (налоговой) нагрузки в российской экономике» стр.15-16

- 24 Н.Г. Викторова «Имитационная модель для расчета налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта» Научно-технические ведомости СПбГПУ № 5' 2012.
- 25 Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса). Составили П.П. Гензель, П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий, К.Ф. Шмелев. - М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. - С. 18
- 26 Приказ федеральной налоговой службы Российской Федерации «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 и его приложение № 3
- 27 Письмо ФНС РФ «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» от 17.07.2013 № АС-4-2/12722
- 28 Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) // Документы и комментарии. 2007. № 12.
- 29 Письмо Федеральной налоговой службы от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722
- 30 Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) // Документы и комментарии. 2007. № 1
- 31 О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы: Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 // Официальные документы. 2013. № 28-30
- 32 «Обзор официальных методик расчета налоговой нагрузки предприятий» Игнатъев Илья Юрьевич «Альманах современной науки и образования» Тамбов: Грамота, 2015. № 12 (102). С. 80-83

- 33 Теслюк Б.А. Оценка налогового бремени предприятия // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 3. С. 55
- 34 Попова Л.В. Теоретические основы налогового анализа // Управленческий учет. – 2010. – № 6. – С.76
- 35 Зарипова Н.Д. Основы налогового регулирования развития организаций. – М.: ИНИОН РАН, 2006. – 184 с
- 36 Вылкова Е.С. «Расчет налогового бремени в современных российских условиях» // Налоговый вестник, – №12 С. 132
- 37 Камалиев Т.Ш. Налоговая нагрузка и методы ее расчета // Налоговый вестник. – 2009. – № 8. – С. 125–127.
- 38 Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. – № 5. С.29.
- 39 Митропольский П.Б. Коэффициент налоговой нагрузки и его использование для анализа отраслей, а также автоматизированного предпроверочного анализа организаций // Налоговый вестник. – 2001. – № 9. – С. 73.
- 40 Великая Е. Г., Чурко В. В. Индикаторы оценки эффективности организации // Балтийский гуманитарный журнал. 2016. № 2. С. 57–61.
- 41 Никифорова Е. В., Шнайдер О. В. Экономический потенциал как совокупность ресурсов финансово-хозяйственной деятельности // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2016. № 1. С. 20–22.
- 42 Приказо ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333
- 43 Лебедева М. А. Расчет налоговой нагрузки для предприятия / <http://www.auditmsk.ru/content/view/67/60>.
- 44 Приказ ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333

- 45 [http://www. pnalog.ru](http://www.pnalog.ru).
- 46 Налоговый кодекс Российской Федерации п.2.ст.286
- 47 Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"Налоговый кодекс Российской Федерации п.1,2 ст.376
- 48 Налоговый кодекс Российской Федерации пп. 12 П.2, пп.15 п.3, п.4 ст.149
- 49 «Главбух» Практический журнал для бухгалтеров №8,апрель 2018г. Медиакомпания «Актон» МЦФЭР
- 50 Мелконян Е.В. «Как самостоятельно рассчитать налоговую нагрузку компании» // Журнал: «Российский налоговый курьер» №7, 2012 г.
- 51 [http://www.nalog.ru/rn23/taxation/ reference_work/](http://www.nalog.ru/rn23/taxation/reference_work/)
- 52 Ершов И. «Стала известна безопасная налоговая нагрузка» // Журнал: «Учет Налоги право» № 6. 11–17
- 53 Постановление Президиума ВАС РФ от 19.03.13 № 13598/12
- 54 Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н"Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению
- 55 Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. Бухгалтерский учет. Статистика «Методы устранения проблемных и спорных ситуаций в налогообложении строительных организаций» теория и практика: из прошлого в настоящее и будущее. Горизонты экономики, 2015, № 4 (23)
- 56 Гражданский кодекс Российской Федерации ст. 223
- 57 Налоговый кодекс Российской Федерации п. 3 ст. 271, п. 1 ст.
- 58 Налоговый кодекс Российской Федерации пп. 14, п. 1, ст. 251

- 59 Налоговый кодекс Российской Федерации пп. 23, п.2 ст. 149
- 60 Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. Бухгалтерский учет. Статистика «Методы устранения проблемных и спорных ситуаций в налогообложении строительных организаций» теория и практика: из прошлого в настоящее и будущее. Горизонты экономики, 2015, № 4 (23)
- 61 Налоговый кодекс Российской Федерации 11 п. 1 ст. 251
- 62 Ершов И. «Инспекторы подсказали, как сэкономить налоги» // Журнал «Учет. Налоги. Право» № 1–2
- 63 Письмо Минфина от 13.11.13 № 03-05-05- 01/48376
- 64 Озерова Т. «Как коллеги добиваются безопасной налоговой нагрузки» // Журнал «Учет. Налоги. Право» № 27
- 65 Налоговый кодекс Российской Федерации п. 9 ст. 172
- 66 Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 23 июня 2010 г. N 03-05-05-02/43 Об уплате земельного налога в отношении земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом
- 67 Письмо Минфина России (Министерство финансов РФ) от 06 сентября 2017 г. №03-03-06/1/57215
- 68 Налоговый кодекс Российской Федерации пп. 23.1 п. 3 ст. 149
- 69 Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. Бухгалтерский учет. Статистика «Методы устранения проблемных и спорных ситуаций в налогообложении строительных организаций» теория и практика: из прошлого в настоящее и будущее. Горизонты экономики, 2015, № 4

ПРИЛОЖЕНИЕ А.

Прочие виды деятельности «СК «Авангард»

- Строительство инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения;
- Разборка и снос зданий;
- Расчистка территории строительной площадки;
- Производство земляных работ;
- Производство кровельных работ;
- Работы строительные специализированные прочие, не включенные в другие группировки;
- Работы по установке строительных лесов и подмостей;
- Работы свайные и работы по строительству фундаментов;
- Работы бетонные и железобетонные;
- Работы по монтажу стальных строительных конструкций;
- Работы каменные и кирпичные;
- Работы по сборке и монтажу сборных конструкций;
- Торговля оптовая прочими бытовыми товарами;
- Торговля оптовая лесоматериалами, строительными материалами и санитарно-техническим оборудованием;
- Торговля оптовая неспециализированная;
- Деятельность автомобильного грузового транспорта и услуги по перевозкам;
- Покупка и продажа собственного недвижимого имущества;
- Аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом;
- Деятельность в области права;
- Консультирование по вопросам коммерческой деятельности;
- Аренда и лизинг строительных машин и оборудования;
- Аренда и лизинг прочего автомобильного транспорта и оборудования.

